

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Daň z přidané hodnoty ve stavebním sektoru vybraných států Evropské unie
Value Added Tax in the Building Industry of the Selected European Union Countries

Student: Bc. Nikola Havlíková
Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.

Ostrava 2016

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Nikola Havlíková**

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně

Téma: Daň z přidané hodnoty ve stavebním sektoru
vybraných států Evropské unie
Value Added Tax in the Building Industry of the Selected
European Union Countries

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Legislativní úprava DPH v Evropské unii
3. Uplatňování DPH ve stavebním sektoru
4. Komparace uplatňování DPH ve stavebním sektoru ve vybraných státech Evropské unie
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2015*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 695 s. ISBN 978-80-7263-938-0.

SCHENK, Alan, THURONYI, Victor and Wei CUI. *Value Added Tax. A Comparative Approach*. 2nd ed. New York: Cambridge University Press, 2015. 544 s. ISBN 978-1-107-61762-9.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 22.04.2016



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně Příloh č. 2, 3, 5, 7, vypracovala samostatně. Přílohy č. 1, 4, 6 a 8, dané mi k dispozici jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 22. 4. 2016

Havlíková
Bc. Nikola Havlíková

Obsah

1 Úvod	4
2 Legislativní úprava DPH v Evropské unii	5
3.1 Harmonizace DPH v Evropské unii	5
3.2 Právní úprava DPH v České republice	15
3.3 Právní úprava DPH na Slovensku	17
3.4 Právní úprava DPH v Polské republice	20
3.5 Právní úprava DPH ve Spolkové republice Německo	23
3.6 Srovnání zákonů o dani z přidané hodnoty v jednotlivých zemích	25
3 Uplatňování DPH ve stavebním sektoru	26
3.7 DPH ve stavebním sektoru v České republice	26
3.8 DPH ve stavebním sektoru ve Slovenské republice	34
3.9 DPH ve stavebním sektoru v Polské republice	38
3.10 DPH ve stavebním sektoru ve Spolkové republice Německo	39
4 Komparace uplatňování DPH ve stavebním sektoru ve vybraných státech Evropské unie	41
5 Závěr	57
Seznam použité literatury	60
Seznam zkratk	63
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1 Úvod

Daně jsou právem státu vybírat určitý objem peněz od daňových poplatníků dané země. Daně můžeme rozdělit na přímé a nepřímé. Přímými daněmi jsou daně z příjmů a daně majetkové, nepřímými daň z přidané hodnoty, energetické a spotřební daně. Přímé daně jsou poplatníkovi strhávány přímo z jeho příjmů nebo majetku. Poplatník je tedy určitelný. Naproti tomu nepřímé daně jsou obsaženy v ceně zboží a služeb. Fakticky je zaplatí zákazník, ale odvede je plátec daně.

Daň z přidané hodnoty je jednou z nejdůležitějších daní v českém daňovém systému. V České republice byla zavedena zákonem ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Tento zákon byl 01. 05. 2004 zrušen a nahrazen zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie. Novelou tohoto zákona došlo v roce 2012 k převratné změně v uplatňování DPH u stavebních a montážních prací a to v zavedení režimu přenesení daňové povinnosti.

Cílem této práce je zhodnocení a shrnutí právní úpravy ve vybraných zemích s ohledem na harmonizaci a aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebním sektoru v České republice, na Slovensku, v Polsku a v Německu s důrazem na vymezení rozdílů v jednotlivých národních úpravách. Dále je cílem této práce poskytnutí doporučení pro harmonizaci daně z přidané hodnoty ve stavebnictví a návrh případné úpravy legislativy.

Práce je rozdělena do pěti kapitol, přičemž druhá kapitola se zabývá vymezením základních pojmů daně z přidané hodnoty v České republice a vybraných státech s důrazem na harmonizaci DPH v Evropské unii s vývojem této daně v čase.

Ve třetí kapitole je právní úprava daně z přidané hodnoty ve vybraných zemích, vymezená v kapitole druhé aplikována stavební sektor v jednotlivých zemích. V této kapitole je daň z přidané hodnoty hlouběji zaměřena na vymezení nemovitých věcí, přenesení daňové povinnosti, sazby daně z přidané hodnoty v souvislosti se sociálním bydlením apod.

Ve čtvrté kapitole jsou získané poznatky z kapitoly druhé a třetí aplikovány na praktických příkladech ve členění podle místa plnění a to v České republice, Slovenské republice, Polsku a Německu. Plnění jsou prováděna jak plátcí registrovanými v dané zemi tak plátcí registrovanými v jiné členské zemi Evropské unie.

Závěr obsahuje zhodnocení a shrnutí získaných poznatků, vymezení rozdílů v národních zákonných úpravách a doporučení pro lepší harmonizaci do budoucna.

V práci budou použity metody popisu, analýzy a komparace.

2 Legislativní úprava DPH v Evropské unii

V této kapitole je vymezena daň z přidané hodnoty v souvislosti s její historií a návazností na daňové právo Evropské unie. Dále je zde provedena deskripce základních pravidel aplikace této daně v podmínkách české, slovenské, polské a německé legislativy.

3.1 Harmonizace DPH v Evropské unii

Novodobá vzájemná spolupráce mezi evropskými zeměmi začala již po 2. světové válce a to konkrétně v roce 1951 založením Evropského společenství uhlí a oceli (ESUO), které mělo 6 členů. Těmi byly Německo, Belgie, Itálie, Francie, Lucembursko a Nizozemsko. Na základě dobrých výsledků tohoto sdružení vzniklo v roce 1958 Římskou smlouvou Evropské hospodářské sdružení (EHS). Dne 7. 2. 1992 byla podepsána Maastrichtská smlouva, která se stala velkým mezníkem ve vývoji, neboť nahradila dosavadní název Evropské společenství Evropskou unií a stanovila pravidla pro společnou politiku a měnu. Základními cíli byly stanoveny volný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu. Amsterodamská smlouva, která byla podepsána 2. 10. 1997, byla přijata z důvodu intenzivní přípravy na přístup nových členských zemí. Mezi další významné smlouvy v historii Evropské unie patří Smlouva z Nice, podepsaná roku 2001, která přinesla změny v souvislosti s Evropskou komisí a Radou. Lisabonská smlouva, podepsána 13. 12. 2007 posílila demokratické principy a pravomoci jednotlivých orgánů Evropské unie jako jsou Evropský parlament a pravomoci členských států. V současnosti má Evropská unie 28 členských států.^{1,2,3}

Aby byla Evropská unie schopna naplnit svůj cíl volného pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu, členské země se dohodly, že své daňové předpisy a normy zharmonizují. Harmonizace daně z přidané hodnoty znamená sladění národních daňových zákonů a norem v rámci Evropské unie. Evropská unie harmonizuje převážně daň z přidané hodnoty a spotřební daně. Daň z příjmů a daň majetkové jsou sice také harmonizovány, ponechávají se však více v kompetenci jednotlivých členských států.

Harmonizace daně z přidané hodnoty byla požadována již v Římské smlouvě. V její druhé kapitole s názvem daňová ustanovení je v článku 95 až 99 například mimo jiné vymezeno, že členské státy nepodrobí výrobky jiných členských států vyššímu vnitrostátnímu zdanění, než je to, jemuž jsou podrobeny domácí výrobky.²

Evropská unie provádí harmonizaci daně z přidané hodnoty prostřednictvím směrnic neboli tzv. direktiv. Ty mají členské země povinnost po schválení začlenit (implementovat)

¹ Schenk, Thuronyi and Cui (2015).

² Široký (2013).

³ European Commission (2015).

do svých právních norem a to ve vymezených lhůtách. Tím, že směrnice mají danou lhůtu pro implementaci, nemají bezprostřední účinek. Pokud však členské země ve lhůtě implementaci neprovedou nebo pokud je výklad směrnice jednoznačný a nedává prostor pro odchylky nebo pokud se jedná o vztah stát – jednotlivce a jednotlivce se dovolává svého práva, získávají směrnice účinek okamžitě. Dle judikátu Soudního dvora č. j. 41/74 v kauze Yvonne van Duyn v. Home Office, se daňový subjekt může dovolávat svého práva v neimplementované směrnici. Stát, který ji však neimplementoval nikoli. Směrnice schvaluje Rada, Evropský parlament a Komise.²

Francie přijala jednoduchou verzi daně z přidané hodnoty po 2. světové válce. Ostatní státy měly zavedeny daně z obratu. V roce 1967 se členské státy rozhodly povinně zavést daň z přidané hodnoty a tuto daň dále harmonizovat směrnicemi, neboli direktivami.²

Mezi nejvýznamnější patří recast Šesté směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

První směrnice Rady 67/227/EHS z 11. dubna 1967 upravovala povinnost zahrnout do daňových systémů členských zemí daň z přidané hodnoty, která je stanovena procentem z hodnoty výrobku nebo služby. Určité procento (tedy sazbu daně) však neupravovala.⁴

Ve druhé směrnici Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 byl definován předmět DPH, místo plnění, plátce daně a vymezení prodeje zboží a služeb. Dále je touto směrnicí zaveden zvláštní režim pro malé podniky.⁴

Třetí směrnice Rady 69/463/EHS ponechávala možnost Belgii přistoupit na systém daně z přidané hodnoty do roku 1972. Jednalo se o prodloužení lhůty. Belgie daň z přidané hodnoty zavedla již v roce 1971.⁴

Čtvrtá směrnice Rady 71/401/EHS a pátá směrnice Rady 72/250/EHS prodlužovala lhůtu podobně jako směrnice 69/463/EHS, tentokrát pro Itálii a to až do roku 1973. V tento rok Itálie daň z přidané hodnoty zavedla.

Recast Šesté směrnice 2006/112/ES byl upraven množstvím dalších směrnic. Tento recast ve svém úvodu vymezuje důvody, pro které byl vytvořen. Mimo jiné je zde uvedeno, že byl přijat z důvodu větší přehlednosti a srozumitelnosti a aby směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 nemusela být složitě přepisována. Důvodem pro tento recast bylo také upravení definic, zabránění narušení hospodářské soutěže a boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem.⁵

⁴ Nerudová (2014).

⁵ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006.

Recast Šesté směrnice 2006/112/ES má 15 hlav, rozdělených na kapitoly, oddíly a pododdíly a 12 příloh.

Hlava I – účel a oblast působnosti

V této hlavě je vymezen společný systém daně z přidané hodnoty a jeho zásady. Dále je zde vymezen předmět daně, kterým je dodání zboží za úplatu, pořízení zboží za úplatu, poskytnutí služby za úplatu a dovoz zboží. Dále je upraven pojem dopravní prostředek a nový dopravní prostředek a která plnění se za předmět daně nepovažují.

Hlava II – územní působnost

Hlava popisuje, na která území se směrnice vztahuje a naopak nevztahuje, a to jak na území, která jsou součástí celního území Společenství (hora Athos, Kanárské ostrovy, francouzská území uvedená v článku 349 a čl 355 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie, Ílady a Normanské ostrovy), tak jako na území, která nejsou součástí celního území Společenství (ostrov Helgoland, území Büsingen, Ceuta, Melilla, Livigno, Campione d'Italia a italské vody jezera Lugano).⁶

Hlava III – osoby povinné k dani

Osoby povinné k dani jsou „*osoby, které na jakémkoli místě vykonávají samostatně ekonomickou činnost*“. Ekonomickou činností je pak „*veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj*“. Zaměstnanci jsou z této činnosti vyloučeni.⁷

Zajímavé je, že dle článku 12 této hlavy, mohou členské státy za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskuteční plnění spočívající v některé z ekonomických činností popsaných výše. Těmito plněními mohou být dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní přiléhajícího a dodání stavebního pozemku.⁸

Hlava IV – Zdanitelná plnění

V hlavě je definováno, co se rozumí dodáním zboží, pořízením zboží uvnitř Společenství, poskytnutím služby a dovozem zboží. Dodáním zboží se rozumí „*převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník*“. Za dodání zboží za úplatu se též považuje

⁶ Směrnice Rady 2006/112/ES, Hlava II Územní působnost.

⁷ Směrnice Rady 2006/112/ES, Hlava III Osoby povinné k dani, článek 9,10.

⁸ Směrnice Rady 2006/112/ES, Hlava III Osoby povinné k dani, článek 12.

přemístění zboží osobou povinnou k dani, která má toto zboží jako součást svého obchodního majetku do jiného členského státu.⁹

Hlava V – Místo zdanitelného plnění

V této hlavě je upraveno, kde se nachází místo zdanitelného plnění pro dodání zboží a to bez přepravy nebo s přepravou, dodání zboží na palubě lodi nebo letadla anebo ve vlaku, při dodání plynu prostřednictvím soustavy zemního plynu, dodání elektřiny a dodání tepelné nebo chladicí energie prostřednictvím tepelných nebo chladících sítí, dále pak místo plnění pro pořízení zboží uvnitř Společenství a pro poskytnutí služby se zvláštními ustanoveními pro poskytnutí služby zprostředkovatelem, související s nemovitou věcí, přepravních služeb, poskytnutí služeb v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání, zábavy a podobných služeb, vedlejších přepravních služeb a oceňování movitého majetku nebo práce na tomto majetku, dále pak při poskytnutí restauračních a cateringových služeb, při nájmu dopravního prostředku a dalších služeb a místo plnění při dovozu zboží.¹⁰

Hlava VI – Uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti

Uskutečněním plnění se rozumí „*situace, při níž se naplní právní podmínky pro vznik daňové povinnosti*“. Touto povinností je „*povinnost odvést daň, jejíž splnění může správce daně podle zákona od určitého okamžiku vyžadovat od osoby povinné odvést daň bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena*“.¹¹

Hlava VII – Základ daně

Pro účely této směrnice je důležitá definice obvyklé ceny. „*Pro účely této směrnice se jí rozumí celá částka, kterou by za účelem získání dotyčného zboží nebo dotyčné služby musel pořizovatel nebo příjemce nacházející se na stejném obchodním stupni, na jakém se dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečňuje, zaplatit v podmínkách volné hospodářské soutěže nezávislému dodavateli nebo poskytovateli na území členského státu, v němž je uvedené plnění předmětem daně, aby v daném okamžiku dotyčné zboží pořídil nebo službu přijal*“.¹²

Pro zajímavé srovnání autorka uvádí definici obvyklé ceny v české zákonné úpravě. „*Obvyklou cenou se pro účely zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), rozumí cena, která by byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom se zvažují všechny*

⁹ Směrnice Rady 2006/112/ES, Hlava IV Zdanitelná plnění, kapitola 1, článek 17.

¹⁰ Směrnice Rady 2006/112/ES, Hlava V Místo zdanitelného plnění, kapitola 1 Místo dodání zboží, kapitola 2. Místo pořízení zboží uvnitř Společenství, kapitola 3 Místo poskytnutí služby, kapitola 4 místo dovozu zboží.

¹¹ Směrnice Rady 2006/112/ES, Hlava VI Uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti.

¹² Směrnice Rady 2006/112/ES, Hlava VII Základ daně, kapitola 1, článek 72.

*okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní obliby.*¹³

Hlava VIII – Sazby daně

Směrnice neupravuje sazby daně pro jednotlivá plnění, to je v pravomoci jednotlivých členských států. Upravuje pouze, kdy se sazba uplatňuje a např. že nesmí být základní sazba daně nižší než 15 %, a že snížené sazby nesmí být nižší než 5 %.¹⁴

Zajímavé ustanovení se nachází v kapitole 5, článku 123, kde je dovoleno České republice do 31. prosince 2010 *„nadále uplatňovat sníženou sazbu, která není nižší než 5 %, na provedení stavebních prací týkajících se staveb určených pro bydlení, které nejsou poskytovány v rámci sociální politiky, s výjimkou stavebních materiálů“*. A dále v článku 128 odst. 4 ustanovení o tom, že *„Polsko může do 31. prosince 2010 nadále uplatňovat sníženou sazbu, která není nižší než 7 %, u poskytnutí služeb, které nejsou poskytovány v rámci sociální politiky, pro stavbu, renovaci a přestavbu objektů určených pro bydlení nebo jejich částí, s výjimkou stavebních materiálů, a u dodání obytných budov nebo jejich částí před jejich prvním obydlením dle čl. 12 odst. 1 písm. a)“*.¹⁵ Tato možnost je v souvislosti se zapracováním Směrnice Rady 2009/47/ES ze dne 5. května 2009 do Směrnice o společném systému DPH časově neomezená. Česká republika tuto možnost využila.

Hlava IX – Osvobození od daně

Osvobození od daně by mělo být zajištěno členskými státy tak, aby se zamezily daňové úniky, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužívání daňového režimu. Dále je popsáno, které činnosti a plnění členské státy osvobodí. Ve veřejném zájmu se např. osvobozuje poskytnutí služeb a dodání zboží v souvislosti s veřejnými poštami, poskytnutí lékařské péče, zubní péče, vzdělávání ve školách a to i s pomocí soukromých učitelů a další. Osvobozují se také různé pojišťovací činnosti, poskytnutí a sjednání úvěrů, různá plnění uvnitř Společenství, při dovozu apod.¹⁶

Hlava X – Odpočet daně

*„Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.“*¹⁷

¹³ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku).

¹⁴ Směrnice Rady 2006/112/ES, Hlava VII Sazby, kapitola 1 uplatnění sazeb, kapitola 2 struktura a výše sazeb.

¹⁵ Směrnice Rady 2006/112/ES, Hlava VII Sazby, kapitola 5 dočasná ustanovení, článek 123 a 128.

¹⁶ Směrnice Rady 2006/112/ES, Hlava IX Osvobození od daně.

¹⁷ Směrnice Rady 2006/112/ES, Hlava X Odpočet daně, článek 167.

Hlava XI – Povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani

Mezi nejvýznamnější části hlavy patří oznamovací povinnosti každé osoby povinné k dani o zahájení, změně nebo ukončení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani. Dále se pracuje s pojmem faktura, za kterou se považují veškeré doklady nebo sdělení v papírové nebo elektronické podobě, které splňují určité podmínky. Zavádí se povinnost podat přiznání k dani z přidané hodnoty a souhrnné hlášení. Souhrnné hlášení se do konce roku 2009 týkalo pouze zboží. Směrnicí 2008/117/ES se rozšířilo i na služby.¹⁸

Hlava XII – Zvláštní režimy

Zvláštní režimy jsou povoleny pro malé podniky, pro zemědělce, cestovní kanceláře, použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti, obchodníky povinné k dani, prodej veřejnou dražbou, investiční zlato, telekomunikační služby a služby rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronické služby poskytnuté osobami povinnými k dani. Patří zde také režim přenesení daňové povinnosti.¹⁹

Hlava XIII – Odchyly

Tato hlava vymezuje odchyly použitelné do zavedení konečného režimu a to s rozdílem pro státy, které byly členy Společenství k 1. lednu 1978 a státy, které přistoupily ke Společenství po 1. lednu 1978 a to pro každý stát zvlášť v jednotlivých člancích.

Hlava XIV a XV obsahuje již různá další a závěrečná ustanovení.

V souvislosti s harmonizací daně z přidané hodnoty v Evropské unii v nedávné době vznikly veřejné diskuse vyhlášené Evropskou komisí. Vznikla tzv. Zelená kniha o budoucnosti DPH pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH. V této zelené knize je možné se dočíst, že po 40 letech fungování DPH je načase tento systém zhodnotit. Je třeba tento systém zjednodušovat, což by přineslo významnou úlevu pro podniky i nižší administrativní náklady jak pro poplatníky, tak pro správce daně. Diskuze je třeba s ohledem na posledních 10 let z toho důvodu, protože pouze dílčí změny narážejí na hranice svých možností. Některé malé podniky si také nemohou dovolit najmout daňové poradce.²⁰

Pro přehlednost je níže uveden seznam cen za daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, zpracované daňovým poradcem v České republice, platnost k dubnu 2016.

¹⁸ Směrnice Rady 2006/112/ES, Hlava XI Povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani.

¹⁹ Směrnice Rady 2006/112/ES, Hlava XII Zvláštní režimy.

²⁰ Zelená kniha o budoucnosti DPH, Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH.

Tab. 2.1 – Průměrné ceny za zpracování daňového přiznání k dani z přidané hodnoty daňovým poradcem v České republice

Daňový poradce nebo poradenská společnost	Sídlo nebo bydliště (město)	Cena za přiznání k DPH pro fyzické osoby v Kč
Prodimo, s.r.o.	Praha	250 - 500
SLUTO s.r.o.	Praha	500 (cena nezahrnuje kontrolní hlášení)
DAT ekon Zlín, s.r.o.	Zlín	250 - 300 (cena nezahrnuje kontrolní a souhrnné hlášení)
Ing. Eva Muselíková	Ochoz u Brna	Od 650
Ing. Karel Raiser	Slapy	1000
ASCALON CZ, s.r.o.	Praha	590 (cena nezahrnuje kontrolní hlášení)
JUDr. Ing. Daniela Majzlíková, LL. M.	Krnov	1000

Zdroje: Prodimo s.r.o. (2016), SLUTO s.r.o. (2016), DAT Ekon Zlín, s.r.o. (2016), Muselíková (2016), Raiser (2016), ASCALON CZ, s.r.o. (2016), Majzlíková (2016).

Dalšími důvody pro veřejnou diskusi je také to, že na domácí plnění a plnění uskutečněná uvnitř Evropské unie se uplatňují jiná pravidla, že je třeba maximalizace výběru daně a vyhnout se podvodům. Toto by řešila daň z přidané hodnoty s jedinou sazbou daně.

Otázky, které zelená kniha řeší jsou rozděleny do 2 okruhů:

- první okruh se týká zdanění plnění uvnitř EU,
- druhý okruh se týká důležitých otázek z oblasti daně z přidané hodnoty.¹⁹

Mezi významné okruhy, kterými se tato kniha zabývá je zavedení konečného režimu založeného na zdanění v místě původu. Toto se nejen s ohledem na různé sazby DPH nepodařilo provést. Nabízí se alternativa a to zdanění v členském státě určení.

V knize je dále rozebrána problematika neutrality systému DPH, míry harmonizace pro jednotný trh, omezení byrokracie, stabilnějšího systému DPH a efektivnější a modernější správou systému DPH.

Co se týká např. sazeb DPH v Evropské unii, objevily se názory, že zavedením jediné sazby DPH by bylo ideálním řešením. S těmito názory souhlasím, protože pro podniky může být náročné zjistit aktuální sazbu daně v určité zemi, jelikož např. na internetu nemusí být dostupná aktuální konsolidovaná znění zákonů o dani z přidané hodnoty. Navíc je možné

v různých státech na stejné zboží nebo služby uplatňovat jinou sazbu daně. Toto vyžaduje kontrolu jednotlivých plnění pro různé státy, místo toho, aby se tyto vědomosti poplatníků zautomatizovaly a uskutečněná plnění se zrychlovala.

Dále je zajímavá myšlenka zavedení maximálního souboru standardizovaných povinností, které členské státy mohou vyžadovat. Způsob určení takového souboru a hlavně kontrola jeho dodržení by mohla být problematická, pro poplatníky však velice vítaná, v České republice např. v souvislosti s plánovaným zavedením elektronické evidence tržeb, s již zavedeným kontrolním hlášením apod.

Další otázkou jsou výjimky a podpora malých a středních podniků. V současnosti je zaveden nárok na osvobození od DPH založený na určitém limitu obrátu. Přehled limitů obrátu pro země, které přistoupily do Evropské unie po přijetí šesté směrnice, zobrazuje následující tabulka. Pro zakládající státy platí možnost zvýšení limitu obrátu až na 5 000 EUR. V současné době však zakládající státy a státy, které přistoupily do 31. 12. 1977 tyto sazby:

- Belgie 5 580 EUR,
- Dánsko 50 000 DDK,
- Francie 81 500 EUR pro zboží a 32 600 EUR pro služby,
- Irsko 75 000 EUR pro zboží a 37 500 EUR pro služby,
- Itálie nemá zaveden limit,
- Lucembursko 10 000 EUR,
- Německo 17 500 EUR,
- Nizozemsko nemá zaveden limit a
- Velká Británie 79 000 GBP.

Limity pro povinnou registraci v ostatních členských státech jsou uvedeny v příloze č. 1. Slovensko zažádalo po vstupu do Eurozóny o zvýšení limitu, protože před vstupem byl limit 1 500 000 SKK, což odpovídá limitu 49 790 EUR.² Nutno upozornit, že pro přepočty na domácí měnu se použily kurzy platné k datu přistoupení členské země do Evropské unie. Dle názoru autorky jsou tyto limity podhodnocené a pravděpodobně by nebylo špatné je zvýšit. Daňoví poplatníci, kteří se nechtějí stát plátcí DPH, mohou úmyslně zastírat své příjmy, které vstupují do obrátu a tím krátit nejenom odvody k DPH, ale hlavně také odvody na dani z příjmů nebo sociálním a zdravotním pojištění. Při uvolnění těchto limitů by mohlo také dojít k výraznému oživení ekonomické situace v daných zemích. Ve srovnání s jednotlivými

zeměmi však existují v těchto limitech velké rozdíly. V některých zemích limit zaveden vůbec není a např. ve Francii existuje pro dodání zboží limit obratu až ve výši 81 500 EUR.

Mezi další významné směrnice, upravující daň z přidané hodnoty patří:

- směrnice 79/1072/EHS a směrnice 86/560/EHS, o harmonizaci zákonů členských států týkajících se daní z obratu
 - Jedná se o postup vrácení daně z přidané hodnoty osobám podléhajícím zdanění, které nesídlí na území společenství.
- směrnice Rady 84/386/EHS z 31. července 1984,
 - Touto směrnicí se upravuje místo zdanitelného plnění u pronájmu movitých věcí.
- směrnice Rady 91/680/EHS, z 14. prosince 1992, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a zavádějí se zjednodušení pro daň z přidané hodnoty,
 - Tato směrnice odstraňuje daňové hranice ve společenství.
- Směrnice 92/77/EHS z 19. října 1992, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS (sblížení sazeb DPH),
 - Směrnice upravuje minimální sazby daně z přidané hodnoty.
- směrnice Rady 2007/74/ES z 20. prosince 2007, o osvobození zboží dováženého osobami cestujícími ze třetích zemí od daně z přidané hodnoty a spotřební daně,
 - Tato směrnice upravuje osvobození od DPH a spotřebních daní pro zboží dovážené v osobních zavazadlech cestujících ze třetích zemí.
- směrnice Rady 78/1035/EHS z 19. prosince 1978, která byla zrušena a nahrazena směrnicí Rady 2006/79/ES z 5. října 2006
 - Směrnice o osvobození zboží dováženého v drobných zásilkách neobchodní povahy ze třetích zemí od daní.
- směrnice Rady 2008/9/ES z 12. února 2008,
 - Je to směrnice, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě.
- směrnice Rady 2008/8/ES z 12. února 2008,
 - Zavedením této směrnice, se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby.

- směrnice Rady 2008/117/ES z 16. prosince 2008,
 - Touto směrnicí se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř Společenství. V důvodech k zavedení této směrnice stojí mezi hlavní příčinou nedostatek v systému výměny informací o dodání zboží v rámci Společenství. Tímto byla upravena povinnost podávat souhrnné hlášení měsíčně s výjimkami, např. pro vybrané plátce s dodáním zboží do určité hodnoty čtvrtletně.
- směrnice Rady 2009/69/ES z 25. června 2009,
 - Tato směrnice mění směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o daňové úniky spojené s dovozem.
- směrnice Rady 2009/162/EU z 22. prosince 2009,
 - Týkala se novelizací směrnice 2006/112/ES v souvislosti s dodáním plynu nebo elektřiny.
- směrnice Rady 2010/23/EU z 16. března 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů,
 - Do směrnice 2006/112/ES se vkládá zcela nový článek 199a, který stanoví, že do 30. června 2015 mohou členské státy stanovit pro poskytnutí služeb převodu povolenek na emise skleníkových plynů a převodu jiných jednotek, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, již je tato služba poskytnuta.²¹
- směrnice Rady 2010/66/EU z 14. října 2010, kterou se mění směrnice 2008/9/ES, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě,
- směrnice Rady 2010/45/EU z 13. července 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o pravidla fakturace,
- směrnice Rady 2013/43/EU z 22. července 2013, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o

²¹ Směrnice Rady 2010/23/EU, článek 1.

volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů.

- V této směrnici je důležitá směna článku 199a. Tento článek stanoví, že členské státy mohou do 31. prosince 2018 na dobu alespoň 2 let stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, již je dodáno některé z určených typů zboží nebo poskytnuta některá z určených služeb. Tímto zbožím se myslí nově mobilní telefony, mikroprocesory, dodání plynu nebo elektřiny obchodníkovi povinnému k dani, dodání herních konzolí, tabletů a laptopů, dodání obilovin a technických plodin apod.

Daňové úniky mohou v oblasti daně z přidané hodnoty vypadat např. tak, že plátce daně, zabývající se stavební činností nakupuje od jiných plátců daně průběžně materiál potřebný na stavbu. Z těchto plnění si uplatňuje nárok na odpočet. Kdyby režim přenesení daňové povinnosti neexistoval, plátce (stavitel) by uplatnil daň na výstupu až u konečného plnění. Tuto daň by, ale z různých pohnutek nechtěl zaplatit a finanční správa by o ni přišla (firma by např. zkrachovala nebo by byla vytunelována). V případě použití režimu přenesení daňové povinnosti je k zaplacení daně povinný odběratel tohoto stavitele.

3.2 Právní úprava DPH v České republice

S účinností od 1. 1. 1992 byl do právního systému České a Slovenské federativní republiky vložen předpis č. 530/1991 Sb., o dovozní dani. Tento předpis měl pouze 14 paragrafů, které upravovaly předmět daně, sazby daně, které však vymezoval jiný zákon z roku 1952, dále pak základ daně apod. Tento zákon byl rok po své účinnosti zrušen, aby byl nahrazen zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty s účinností od 1. 1. 1993.

Zákon č. 588/1992 Sb., byl již výrazně propracovanější. K 1. 1. 1993 obsahoval 4 části se sedmi hlavami a přílohy. Upravoval již přesněji, co se rozumí základem daně, dále správu daně z přidané hodnoty i sazby daně. Tento zákon byl do konce své účinnosti několikrát novelizován.

K 1. 5. 2004 nabyt účinnosti zcela nový zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské Unie. Ve vyhlášeném znění měl pouze jednu část rozdělenou na 4 hlavy a přílohy.

Přehled jednotlivých novel tohoto zákona přináší tabulka v příloze č. 1.

K 1. 1. 2016 má zákon o dani z přidané hodnoty 2 části, rozdělené do 5 hlav. Hlavy se pak dělí na jednotlivé díly. Zákon má 6 příloh:

- příloha č. 1 – seznam plnění, při jejichž provádění se subjekty, které vykonávají veřejnou správu, považují za osoby povinné k dani,
- příloha č. 2 – seznam služeb podléhajících první snížené sazbě daně,
- příloha č. 3 – seznam zboží podléhajícího první snížené sazbě daně,
- příloha č. 3a – seznam zboží podléhajícího druhé snížené sazbě daně,
- příloha č. 4 – umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti,
- příloha č. 5 – seznam zboží, u kterého se při dodání použije režim přenesení daňové povinnosti a
- příloha č. 6 – seznam dodání zboží nebo poskytnutí služeb, při nichž se použije režim přenesení daňové povinnosti, stanoví-li tak vláda nařízením.

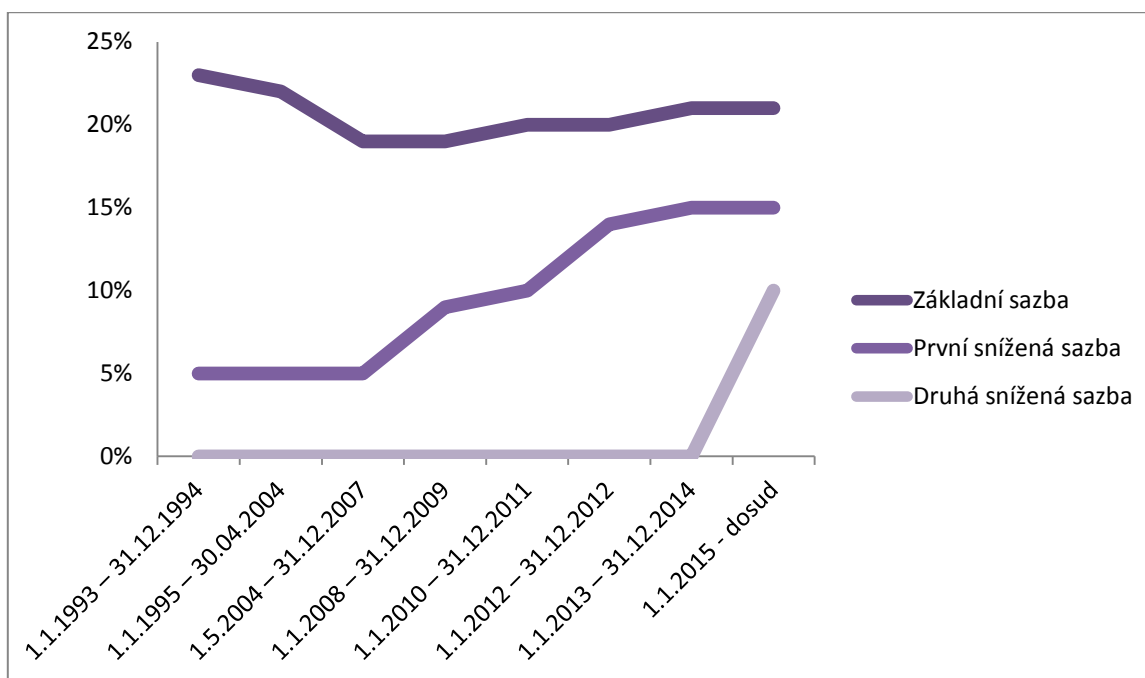
Co se týká sazby daně z přidané hodnoty v České republice, v roce 2016 jsou v platnosti 3 sazby daně (10, 15 a 21 %). Sazby daně prošly za existenci daně z přidané hodnoty v České republice vývojem, jejich změny shrnuje následující tabulka:

Tab. 2.2 – vývoj sazeb daně z přidané hodnoty v České republice od roku 1993

Platnost od - do	Základní daně	sazba První sazba daně	snížená Druhá sazba daně	snížená
1. 1. 1993 – 31. 12. 1994	23 %	5 %	neexistovala	
1. 1. 1995 – 30. 04. 2004	22 %	5 %	neexistovala	
1. 5. 2004 – 31. 12. 2007	19 %	5 %	neexistovala	
1. 1. 2008 – 31. 12. 2009	19 %	9 %	neexistovala	
1. 1. 2010 – 31. 12. 2011	20 %	10 %	neexistovala	
1. 1. 2012 – 31. 12. 2012	20 %	14 %	neexistovala	
1. 1. 2013 – 31. 12. 2014	21 %	15 %	neexistovala	
1.1.2015 - dosud	21 %	15 %	10 %	

Zdroj: Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, vlastní úprava.

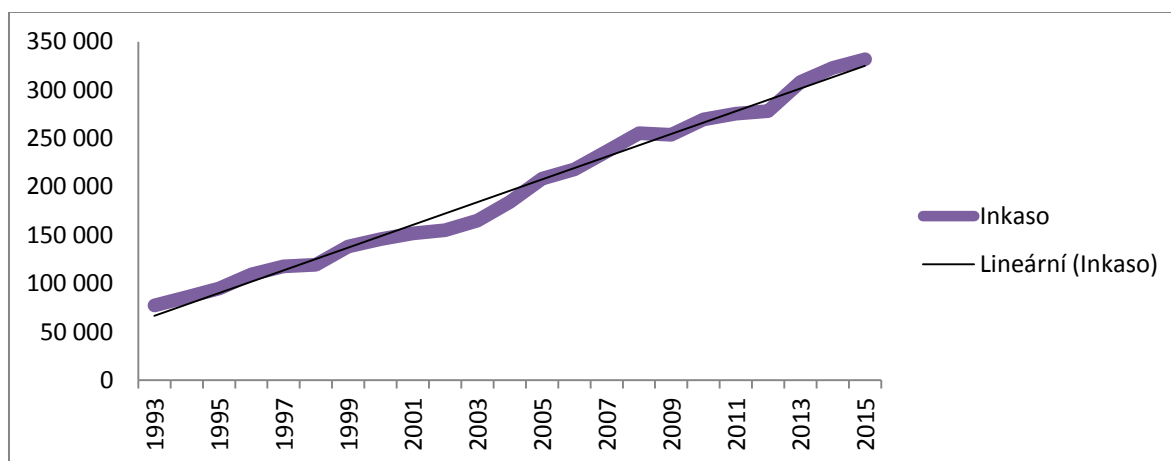
Graf 2.1 – Vývoj sazeb DPH v České republice



Zdroj: Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, vlastní úprava.

Vývoj inkasa daně z přidané hodnoty v letech 1993 – 2015 v mil. Kč zobrazuje následující graf.

Graf 2.2 - Vývoj inkasa daně z přidané hodnoty za roky 1993 – 2015 v mil. Kč



Zdroj: Finanční správa (2015), vlastní úprava.

Z výše uvedeného grafu vyplývá výrazně stoupající tendence výběru daně z přidané hodnoty. Zpomalení tendence růstu je možné pozorovat mezi roky 2002 a 2003. Těsně před nástupem finanční krize v roce 2008 byl rostoucí trend naopak vyšší.

Plátce DPH musí podávat v zákonné lhůtě dle zdaňovacího období (měsíc nebo čtvrtletí) daňové přiznání k DPH, kontrolní hlášení a souhrnné hlášení, přičemž kontrolní

hlášení je novinkou od roku 2016. V kontrolním hlášení se uvádí údaje o veškerých uskutečněných a přijatých plněních, resp. např. o čísle daňového dokladu apod. Kontrolní hlášení by mohlo do budoucna velmi účinně zabránit daňovým únikům.

3.3 Právní úprava DPH na Slovensku

Slovensko vstoupilo do Evropské unie stejně jako Česká republika ke dni 1. 5. 2004. Jedná se o parlamentní republiku v čele se současným prezidentem Andrejem Kiskou a premiérem Robertem Ficem. Hlavním městem je Bratislava. 150 členný parlament vykonává zákonodárnou moc. Slovensko se dělí na 8 krajů a 79 okresů. Již od roku 2009 je v této zemi zavedena měna Euro.

K 1. 1. 1993 se stal účinným zákon č. 222/1992 Z. z., o dani z pridanej hodnoty. Tento zákon byl s účinností k 1. 1. 1996 nahrazen zákonem č. 289/1995 Z. z., o dani z pridanej hodnoty. Tento zákon měl 4 části a přílohy. V souvislosti se vstupem Slovenské republiky do Evropské unie byl tento zákon nahrazen zákonem č. 222/2004 Z. z., s účinností od 1. 5. 2004. K 1. 1. 2016 byl tento zákon několikrát novelizován. Jeho současnou podobu znárodňuje následující tabulka:

Tab. 2.3 – Struktura slovenského Zákona o dani z pridanej hodnoty

Ustanovení	Paragrafy
Základné ustanovenia	1-3
Registračná povinnosť	4-7a
Zdaniteľné obchody	8-12
Miesto zdaniteľného obchodu	13-14
Miesto dodania služby	15-18
Daňová povinnosť	19-21
Základ dane a sadzba dane	22-27
Oslobodenie od dane	28-48b
Odpočítanie dane	49-55e
Podanie žiadosti o vrátenie dane v inom členskom štáte	55f-55g
Vrátenie dane zahraničnej osobe z tretieho štátu	56-58
Vrátenie dane cestujúcim pri vývoze tovaru	59-60
Vrátenie dane osobám, ktoré požívajú výsady a imunity podľa medzinárodného práva a oslobodenie od dane	61-64
Osobitná úprava uplatňovania dane	64a-69b

Povinnosti osôb povinných platiť daň	70-80
Zrušenie registrácie	81-84
Prílohy	

Zdroj: Zákon č. 222/1992 Z. z., o dani z pridanej hodnoty, vlastní úprava.

Seznam směrníc, implementovaných do tohoto zákona je uveden v příloze č. 6 k zákonu č. 222/2004 Z. z., ve znění zákona č. 656/2006 Z. z.

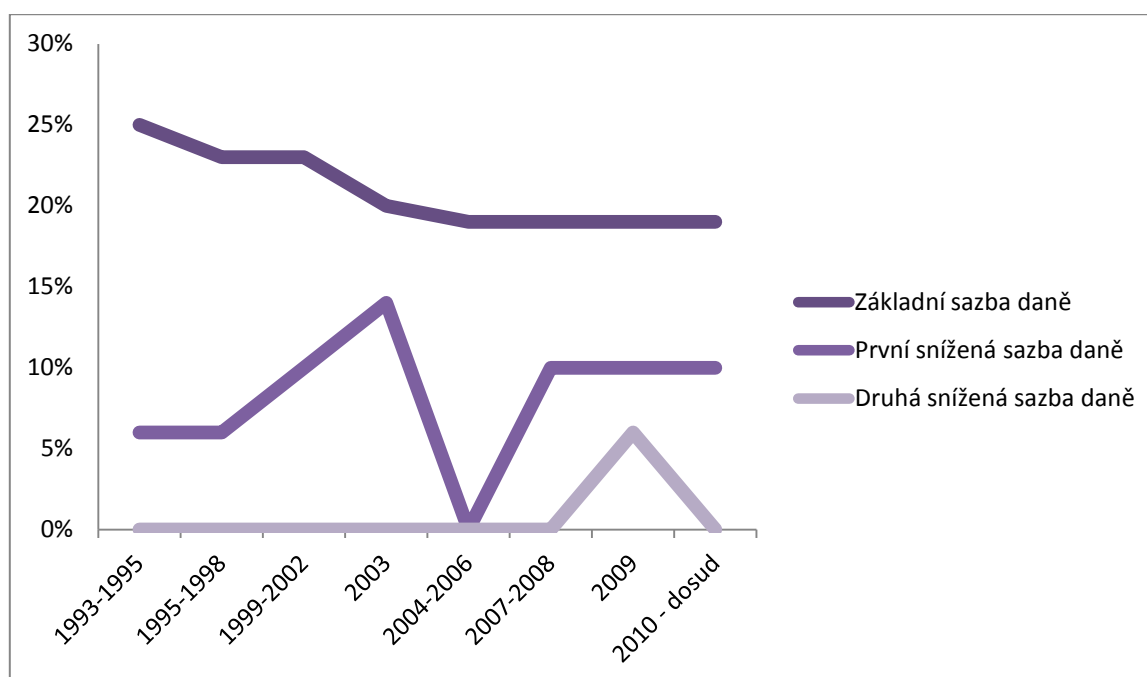
Na Slovensku platí dvě sazby a to základní ve výši 20 % a snížená ve výši 10 %. Výčet zboží, na které se uplatní snížená sazba, je uveden v příloze č. 7 k tomuto zákonu a vztahuje se zejména na maso, mléko, máslo, antibiotika, knihy a hygienické potřeby. Vývoj sazeb DPH na Slovensku ukazuje následující tabulka.

Tab. 2.4 – Vývoj sazeb DPH na Slovensku od roku 1993

Platnost od - do	Základní sazba daně	První snížená sazba daně	Druhá snížená sazba daně
1993 - 1995	25 %	6 %	neexistovala
1995 - 1998	23 %	6 %	neexistovala
1999 - 2002	23 %	10 %	neexistovala
2003	20 %	14 %	neexistovala
2004 - 2006	19 %	neexistovala	neexistovala
2007 - 2008	19 %	10 %	neexistovala
2009	19 %	10 %	6 %
2010 - dosud	19 %	10 %	neexistuje

Zdroj: Zákon č. 222/1992 Z. z., o dani z pridanej hodnoty, vlastní úprava.

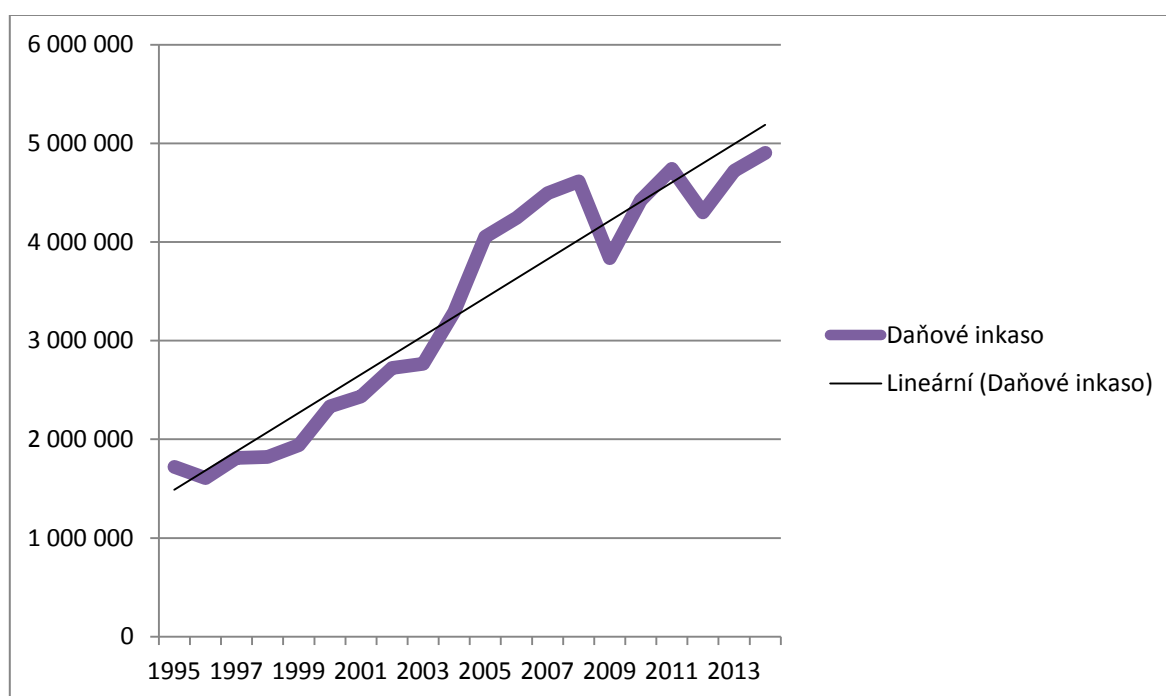
Graf 2.3 – Vývoj sazeb DPH na Slovensku



Zdroj: Zákon č. 222/1992 Z. z., o dani z pridanej hodnoty, vlastní úprava.

Vývoj inkasa daně z přidané hodnoty na Slovensku zobrazuje následující graf.

Graf 2.4 – Vývoj inkasa daně z přidané hodnoty na Slovensku v tis. Eur v letech 1995 – 2015



Zdroj: Ministerstvo financií Slovenskej republiky (2014), vlastní úprava.

Z výše uvedeného grafu je patrné, že na rozdíl od České republiky, kde byl vývoj téměř na úrovni lineární osy, na Slovensku zaznamenalo inkaso daně z přidané hodnoty podstatně větší výkyvy. Mezi největší výkyv je nutno zařadit výkyv v letech 2005 – 2009.

3.4 Právní úprava DPH v Polské republice

Polsko, stejně jako Česká nebo Slovenská republika, přistoupilo do Evropské unie 1. 5. 2004. Polsko je parlamentní republikou s dvoukomorovým parlamentem. Parlament tvoří sněm s 460 poslanci a senát se 100 senátory. V současné době je prezidentem Andrzej Duda a premiérkou Beata Szydłová. Měnou je polský Złoty. Polsko se dělí na 16 vojvodství, dále pak na okresy a obce.

V současné době je daň z přidané hodnoty v Polsku upravena zákonem ze dne 11. března 2004 o dani z přidané hodnoty (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług). Tento zákon nahradil zákon z 8. ledna 1993 o dani z přidané hodnoty a o dani akcízové (Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym). Zákon je rozdělen na díly (dział), kapitoly (rozdział) a články (art). Následující tabulka ukazuje přehled zákona o DPH v Polsku:

Tab. 2.5 – Přehled zákona o dani z přidané hodnoty v Polsku

Název	Volný překlad
Dział I - Przepisy ogólne	Obecná ustanovení
Dział II - Zakres opodatkowania	Předmět zdanění
Dział III - Podatnicy, płatnicy i przedstawiciele podatkowi	Daňoví poplatníci
Dział IV - Obowiązek podatkowy	Daňová povinnost
Dział V - Miejsce świadczenia	Místo plnění
Dział VI - Podstawa opodatkowania	Základ daně
Dział VII - Zasady wymiaru i poboru podatku z tytułu importu towarów	Pravidla a vyměrování daně při dovozu zboží
Dział VIII - Wysokość opodatkowania	Sazby daně
Dział IX - Odliczenie i zwrot podatku. Odliczanie częściowe	Osvobození a refundace daně, odpočet
Dział X - Rejestracja. Deklaracje i informacje podsumowujące. Zapłata podatku	Registrace, souhrnné informace a příkazy, daňové platby
Dział XI - Dokumentacja	Dokumentace

Dział XII - Procedury szczególne	Postupy
Dział XIII - Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe i końcowe	Změny v předpisech, přechodná a závěrečná ustanovení

Zdroj: Wydawnictwo Podatkowe (2016), vlastní úprava.

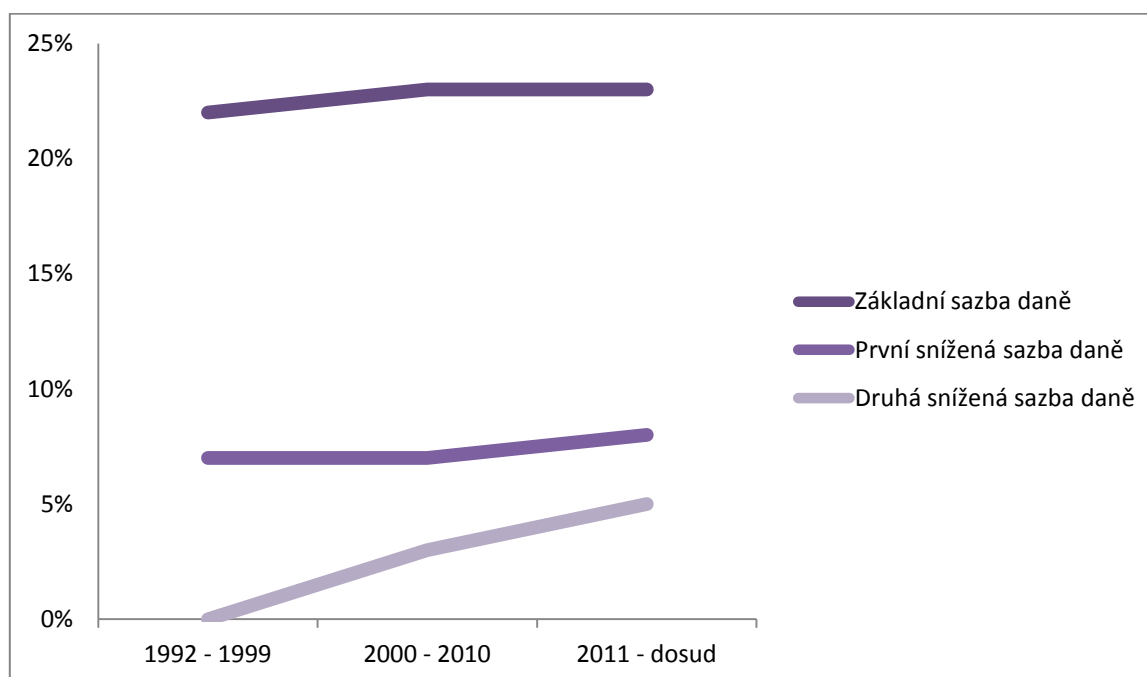
V současné době platí v Polsku 23 % základní sazba daně, pro zboží a služby uvedené v příloze 3 k zákonu 8 %, pro zboží uvedené v příloze 10 sazba 5 %, pro intrakomunitární dodání zboží sazba 0 %, při exportu sazba 0 % a pro zemědělce sazba 0 % pro určené osoby povinné k dani dle tohoto zákona. Vývoj sazeb daně z přidané hodnoty v Polsku je zobrazen v následující tabulce a grafu.

Tab. 2.6 – Vývoj sazeb DPH v Polsku od roku 1992

Platnost od - do	Základní sazba daně	První snížená sazba daně	Druhá snížená sazba daně
1992 - 1999	22 %	7 %	neexistovala
2000 - 2010	23 %	7 %	3 %
2011 - dosud	23 %	8 %	5 %

Zdroj: Nerudová (2014), vlastní úprava

Graf 2.5 – Vývoj sazeb DPH v Polsku



Zdroj: Nerudová (2014), vlastní úprava

3.5 Právní úprava DPH ve Spolkové republice Německo

V roce 1952 bylo Západní Německo zakládajícím členem Evropského společenství uhlí a oceli a v roce 1957 pak zakládajícím státem Evropského hospodářského společenství. V roce 1990 se Západní a Východní Německo sjednotilo a v současnosti je Německo významným členem Evropské unie. Do roku 2001 byla měnou Marka, od roku 2002 je měnou Euro.

Spolková republika Německo je federativní parlamentně-demokratická a zastupitelská republika. Prezidentem je Joachim Gauck, kancléřkou je od roku 2005 Angela Merkel. Německo se skládá z 16 spolkových zemí, každá z těchto zemí má svou vlastní ústavu a autonomii. S Českou republikou sousedí spolkové země Sasko a Bavorsko, nejvíce obyvatel žije v Severním Porýní – Vestfálsku. Hlavním městem je město Berlín.

Daň z přidané hodnoty je v Německu upravena zákonem o dani z přidané hodnoty (Umsatzsteuergesetz) z roku 1979. Německý zákon o dani z přidané hodnoty je rozdělen do 7 částí a 4 příloh. Přehled zákona zobrazuje následující tabulka:

Tab. 2.7 – Přehled zákona o dani z přidané hodnoty v Německu

Název	Volný překlad
Ester Abschnitt – Steuergegensstand und Geltungsbereich	Předmět plnění a místa plnění
Zweiter Abschnitt – Steuerbefreiungen und Steuervergütungen	Výjimky a osvobození
Dritter Abschnitt - Bemessungsgrundlagen	Základy daně
Vieter Abschnitt – Steuer und Vorsteuer	Sazby daně a fakturace
Funfter Abschnitt - Besteuerung	Zdanění
Sechster Abschnitt - Sonderregelungen	Zvláštní pravidla
Siebenter Abschnitt – Durchführung, Bußgeld-, Straf-, Verfahres-, Übergangs- und Schlussvorschriften	Implementace, pokuty, přechodná a závěrečná ustanovení

Zdroj: Umsatzsteuergesetz, vlastní úprava

Přílohy jsou tyto:

- Anlage 1 – Liste der Gegenstände, die der Umsatzsteuerlagerregelung unterliegen können (příloha č. 1 - Seznam položek, které mohou být předmětem daně z obratu skladů)

- Anlage 2 – Liste der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Gegenstände (příloha č. 2 – Seznam položek pro sníženou sazbu)
- Anlage 3 – Liste der Gegenstände im Sinne des § 13b Absatz 2 Nummer 7 (příloha č. 3 – Seznam položek ve smyslu § 13b odst. 2, bod 7)
- Anlage 4 – Liste der Gegenstände, für deren Lieferung der Leistungsempfänger die Steuer schuldet (příloha č. 4 – Seznam položek ve smyslu § 13b, odst. 2, bod 11).

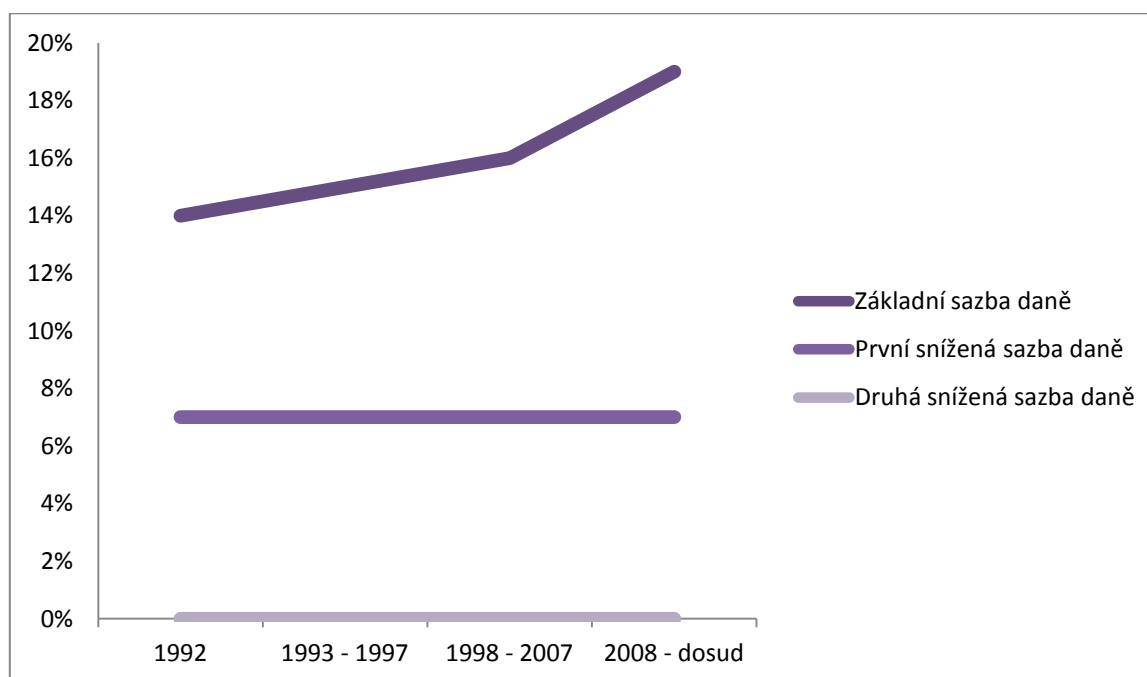
V současné době platí v Německu 2 sazby DPH. Základní, ve výši 19 % a snížená ve výši 7 %. Sazby daně jsou upraveny v § 12. Obecně platí základní sazba, pouze u některých transakcí je sazba daně snížena na 7 %. Jsou to např. chov hospodářských zvířat, pěstování rostlin, činnosti zubních techniků, vstupné do divadel, muzeí, výnosy přímo spojené s provozováním bazénů a lázní, přeprava cestujících po železnici a podobně. Vývoj uvedených sazeb daně je zpracován v tabulce 2.9 a grafu 2.4.

Tab. 2.8 – Vývoj sazeb DPH v Německu od roku 1992

Platnost od - do	Základní daně	sazba	První sazba daně	snížená	Druhá sazba daně	snížená
1992	14 %		7 %		neexistovala	
1993 - 1997	15 %		7 %		neexistovala	
1998 - 2007	16 %		7 %		neexistovala	
2008 - dosud	19 %		7 %		neexistuje	

Zdroj: Nerudová (2014), vlastní úprava

Graf 2.6 – Vývoj sazeb DPH v Německu



Zdroj: Nerudová (2014), vlastní úprava

3.6 Srovnání zákonů o dani z přidané hodnoty v jednotlivých zemích

V této kapitole jsou srovnány jednotlivé zákony o dani z přidané hodnoty do přehledné tabulky. Jako základní zákon je zvolen český a k němu přiřazeny jednotlivé části zákonů v ostatních zemích. Tabulka je součástí přílohy č. 3.

3 Uplatňování DPH ve stavebním sektoru

V této kapitole jsou jednotlivé právní úpravy daně z přidané hodnoty aplikovány na stavební sektor a je zde rozebrána také související legislativa.

3.7 DPH ve stavebním sektoru v České republice

Obecně platí, že dodání nemovité věci je předmětem daně z přidané hodnoty. Může být však osvobozeno. Osvobození dodání nemovitých věcí je uvedeno dále v textu.

Sazba 10 % se u nemovitých věcí nepoužívá. Snížená sazba daně ve výši 15 % je upravena v § 48 a § 49 ZDPH. V případě, že si poplatník není jistý nebo neví, jakou sazbu daně má použít, lze využít institut závazného posouzení, upraveného v § 47a zákona o dani z přidané hodnoty. Tímto závazným posouzením správce daně určí správnou sazbu daně na základě podkladů, které mu poplatník předložil. Využití tohoto institutu stojí 10 000 Kč za každé jednotlivé posouzení. Závazné posouzení lze využít i u jiných daní (např. u určení, zda je zásah do majetku technickým zhodnocením v souvislosti se zákonem o daních z příjmů).

Rozdíl v použití sazeb 15 % a 21 % je znázorněn v následující tabulce:

Tab. 3.1 – Sazby DPH u staveb pro bydlení a u staveb pro sociální bydlení

	Stavby pro bydlení	Stavby pro sociální bydlení
Prvovýstavba	21 %	15 %
Oprava a udržování	15 %	15 %
Změna dokončené stavby	15 %	15 %
Dodání (převod) stavby	21 %	15 %

Zdroj: Skála (2015, s. 134)

Z tabulky je patrné, že použití 15 % sazby je větší pro sociální bydlení, než pro stavby pro bydlení.

Stavbou pro bydlení se dle § 48 ZDPH rozumí

„a) stavba bytového domu podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí,

b) stavba rodinného domu podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí,

c) stavba, která

1. slouží k využití stavby bytového domu nebo stavby rodinného domu a

2. je zřízena na pozemku, který tvoří funkční celek s touto stavbou bytového domu nebo rodinného domu,

d) obytný prostor,

e) místnost užívaná spolu s obytným prostorem podle písmene d), která se nachází ve stejné stavbě spojené se zemí (např. garáž).“

Stavbou pro bydlení není stavba pro rodinnou rekreaci ani stavby hotelů, motelů, penzionů, kempů apod.

Bytovým domem se dle přílohy č. 4, vyhlášky č. 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální vyhlášky) rozumí „stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena“. Definice odkazuje na § 2 vyhlášky č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území a obsahuje stejnou definici. Typickým příkladem bytového domu jsou panelové domy na sídlištích. Pro účely posouzení poloviny podlahové plochy, která odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a která těmto požadavkům neodpovídá, lze u staveb ještě nezapsaných do katastru nemovitostí vycházet z poměru podlahových ploch určených k bydlení a celkové podlahové ploše stavby. Dále je možno vycházet ze stanoviska stavebního úřadu.

Rodinným domem se dle výše uvedené přílohy rozumí „stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé rodinné bydlení a je k tomuto účelu určena; rodinný dům může mít nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní podlaží a jedno podzemní podlaží a podkrovní“. Za podzemní podlaží se považuje každé podlaží, které má horní úroveň podlahy níže než 0,80 m pod úrovní terénu. Za nadzemí podlaží se pak považují podlaží, které mají úroveň podlahy nad touto hodnotou a je jím i podkrovní nebo podzemí. V rodinném domě je tedy možno vybudovat jeden klasický sklep. Podlaží se číslují směrem nahoru, začíná se prvním nadzemním podlažím. Toto první nadzemní podlaží však neznamená 1. patro. Tím je až nadzemní podlaží druhé.

V písmenu c) v ustanovení o stavbě pro bydlení, musí být splněny obě podmínky současně. Pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí je vymezen pro účely ZDPH jako „*pozemek, který slouží k provozu stavby pevně spojené se zemí nebo plní její funkce nebo který je využíván spolu s takovou stavbou. Touto stavbou však není inženýrská síť ve vlastnictví jiné osoby než vlastníka pozemku.*“²²

Stavbami pro sociální bydlení se pro účely ZDPH dle § 48 ZDPH rozumí:

„a) stavba bytového domu podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí, v němž není obytný prostor s podlahovou plochou přesahující 120 m²,

b) stavba rodinného domu podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí, jehož podlahová plocha nepřesahuje 350 m²,

²² § 48, odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

c) obytný prostor pro sociální bydlení (tj. prostor, jehož podlahová plocha nepřesahuje 120 m², a dále místnost užívaná spolu s obytným prostorem podle písmene a), která se nachází ve stejné stavbě spojené se zemí)

d) ubytovací zařízení pro ubytování příslušníků bezpečnostních sborů podle zákona upravujícího služební poměr příslušníků bezpečnostních sborů nebo pro ubytování státních zaměstnanců,

e) zařízení sociálních služeb poskytující pobytové služby podle zákona o sociálních službách,

f) školská zařízení pro výkon ústavní výchovy nebo ochranné výchovy a pro preventivně výchovnou péči, jakož i střediska výchovné péče, podle zákona upravujícího výkon ústavní výchovy nebo ochranné výchovy ve školských zařízeních a preventivně výchovnou péči ve školských zařízeních,

g) internáty škol samostatně zřízených pro žáky se zdravotním postižením podle právních předpisů upravujících školská výchovná a ubytovací zařízení a školská účelová zařízení,

h) dětské domovy pro děti do 3 let věku,

i) zařízení pro děti vyžadující okamžitou pomoc a zařízení pro výkon pěstounské péče poskytující péči podle zákona upravujícího sociálně-právní ochranu dětí,

j) speciální lůžková zařízení hospicového typu,

k) domovy péče o válečné veterány,

l) jiná stavba, která

1. slouží k využití staveb uvedených v písmenech a), b) a d) až k) a

2. je zřízena na pozemku, který tvoří s těmito stavbami funkční celek.“

Podlahová plocha se od zavedení nového Občanského zákoníku počítá jako součet ploch půdorysného řezu místností a ostatních prostor, přičemž do výpočtu plochy se započítávají vnitřní svislé konstrukce. Nezapočítávají se ale okenní a dveřní ústupky a také plocha balkónů, teras a lodžií. V domech s šikmými střechami se do výpočtu podlahové plochy nezapočte plocha se světlou výškou do 1,2 m. To znamená, že v těchto místnostech se nezapočítává celá plocha, která má nad sebou méně než 1,2 m prostoru. Je nutno si neplést výpočet podlahové plochy s jinými plochami užívanými ve stavebnictví nebo na realitním trhu jako je např. užitná plocha, užitková plocha, účinná plocha, pokryvná plocha nebo zastavěná plocha.

Dále je nutno připomenout, že v souvislosti se zavedením nového Občanského zákoníku se pojem byt nahrazuje obytným prostorem. Obsahový rámec tohoto pojmu je však stejný, jako tomu bylo do konce roku 2014, tedy do platnosti starého Občanského zákoníku. Obytným prostorem, uvedeným v písmenu d) je myšlen „soubor místností, popřípadě

jednotlivá obytná místnost, který svým stavebně technickým uspořádáním a vybavením odpovídá požadavkům na trvalé bydlení“. Do podlahové plochy obytného prostoru dle písmene c) se započítává místnost, užívaná společně s obytným prostorem, která se nachází ve stejné stavbě spojené se zemí. To znamená, že do podlahové plochy se budou započítávat místnosti jako je sklep, komora, sušárna a podobné místnosti, které se nacházejí ve stejné budově jako obytný prostor. To však neplatí pro vymezení podlahové plochy v obytném prostoru pro sociální bydlení. Zde se podlahové plochy sklepu, komory a garáže, umístěné byť ve stejné stavbě jako obytný prostor, nebudou započítávat do celkové podlahové plochy obytného prostoru. Toto platí od roku 2015. Pokud není obytný prostor jednotkou, nezapočítávají se do výpočtu podlahové plochy ani společné části domu.

U rodinného domu pro účely výpočtu podlahové plochy pro sociální bydlení se započtou všechny obvyklé místnosti, jako jsou verandy, kuchyně, obývací prostory, pracovny, toalety a např. garáže, které jsou připojené přímo k domu, ale nezapočítává se půda, terasy a balkóny. Pokud by garáž stála mimo rodinný dům, do podlahové plochy by se tedy nezapočítávala.

Určení, zda jde o stavbu např. bytového domu, je relativně snadné, pokud jde o stavbu, která je již zapsána v katastru nemovitostí. V případě, že stavba ještě zapsána není, lze postupovat podle stavební dokumentace. Stavební dokumentací může být např. stavební povolení dle § 115 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon). Z tohoto stavebního povolení by měly být patrné podmínky pro provedení stavby, a pokud je to třeba i pro její užívání. Dále je možno vycházet z projektové dokumentace. Projektová dokumentace může existovat formou dokumentace pro stavební povolení, dokumentace pro ohlášení stavby, dokumentace pro zadání stavby, dokumentace pro provedení stavby, realizační dokumentace stavby nebo dokumentace skutečného provedení stavby. V případě, že ani toto není k dispozici, je možné vycházet z nákresu.

Od daně je osvobozeno mimo jiné i dodání a nájem nemovité věci a to bez nároku na odpočet daně. Tato plnění je nutno přiznat ke dni jejich uskutečnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to ke dni, který nastane dříve. Tyto plnění je třeba také uvést do daňového přiznání za období, kdy vznikla povinnost plnění přiznat.²³

V § 56 ve znění zákona platného pro rok 2014 bylo vymezeno dodání vybrané nemovité věci pro účely osvobození od daně jako dodání:

- a) pozemku,

²³ Skála (2015).

- b) práva stavby,
- c) stavby,
- d) podzemní stavby se samostatným účelovým určením,
- e) inženýrské sítě,
- f) jednotky.

Osvobozeno bylo tedy dodání vybrané nemovité věci, která:

- a) je pozemkem, na kterém není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem nebo inženýrská síť, a
- b) není pozemkem, na kterém může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba.

Osvobození vybrané nemovité věci jiné, než je uvedena v předchozím odstavci, bylo možné po uplynutí 5 let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo ode dne, kdy bylo započato první užívání stavby, a to k tomu dni, který nastal dříve. Plátce se však i po uplynutí této lhůty mohl rozhodnout pro uplatnění daně.²²

K této právní úpravě vydalo GŘŘ několik užitečných rad a informací. Lze uvést např.:

- Informace GŘŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016,
- Informace GŘŘ k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti na vybraná plnění v letech 2015 a 2016,
- zveřejnění nejčastějších dotazů k uplatňování DPH ve výstavbě po 1. 1. 2008,
- Informace GŘŘ vydaná ve spolupráci s ČSÚ, apod.²³

Tyto informace a sdělení je možno najít na webových stránkách finanční správy České republiky www.financnisprava.cz. Dle názoru autorky jsou tyto informace velmi prospěšné, protože často přehledně problematiku vysvětlují a myslím, že informace v nich obsažené pochopí i řadové účetní, které nemají právnické vzdělání a přitom přicházejí do styku s problematikou určení sazby daně apod. nejčastěji. O právní závaznosti těchto informací je ale možné polemizovat, resp. právně závazné nejsou.

Pro rok 2015 nedošlo v ustanovení týkajícího se osvobození nemovitých věcí k žádné změně.²³

Pro rok 2016 je § 56 ZDPH platný v novém znění. Osvobozeno je dodání pozemku, který netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí a není stavebním pozemkem.

Stavebním pozemkem rozumí „*pozemek, na kterém má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí a který je nebo byl předmětem stavebních prací, nebo správních úkonů za účelem zhotovení této stavby, nebo v jehož okolí jsou prováděny nebo byly provedeny stavební*

práce za účelem zhotovení této stavby, nebo pozemek, na kterém může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby podle stavebního zákona zhotovena stavba pevně spojená se zemí.“²⁴

Osvobozen je tedy pozemek, který nemá stavbu pevně spojenou se zemí, nejsou zde prováděny žádné úkony pro stavební řízení a také zde nebylo vydáno stavení povolení nebo udělen souhlas s provedením ohlášené stavby pevně spojené se zemí, přičemž všechny tyto tři podmínky musí být splněny dohromady. Při dodání stavebního pozemku se uplatní základní sazba daně ve výši 21 %.

Dále je dodání vybrané nemovité věci (tj. stavba pevně spojená se zemí, jednotka, inženýrská síť, pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, podzemní stavba se samostatným účelovým určením a právo stavby, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí) osvobozeno po uplynutí 5 let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo kolaudačního souhlasu po podstatné změně dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě, nebo ode dne, kdy mohlo být započato užívání stavby, jednotky nebo inženýrské sítě podle stavebního zákona.

Několik ustanovení v § 56 ZDPH je výkladově sporných.²³

Stavba pevně spojená se zemí

„Tento pojem byl převzat ze Směrnice ES a nelze jej zaměňovat s pojmem Stavba spojená se zemí pevným základem a je problematický co do výkladu. V souladu s judikaturou SDEU C-315/00 Rudolf Meierhofer pevné spojení stavby se zemí charakterizuje fixace stavby zeminou, vytvářející pevné umístění stavby na konkrétním místě Zeměkoule.“²³

Správní úkony

„Pojem správní úkony, který obsahuje definice pozemku, který není osvobozen, není nikde právně upraven. Dle důvodové zprávy k § 56 ZDPH je příkladem správního úkonu podání návrhu na změnu územního plánu. Těmito úkony mohou být dále úkony předběžné povahy, písemnosti s vnějšími informacemi, technické posudky apod. dle zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního.“²³

Stavební práce v okolí

„Pojem okolí taktéž není v zákoně vymezen. Pravděpodobně není důležitá vzdálenost a je podstatné, že již musí existovat pozemek konkrétního parcelního čísla se záměrem zhotovení konkrétní stavby a stavební práce se provádějí, nebo byly prováděny v okolí pozemku za účelem zhotovení této konkrétní stavby.“²³

²⁴ § 56 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

První kolaudační souhlas

„Dle zákona je osvobození od daně po uplynutí 5 let od vydání prvního kolaudačního souhlasu a podle důvodové zprávy je to po uplynutí 5 let od posledního kolaudačního souhlasu. Důvodové zprávy v České republice dle judikatury nejsou právně závazné a to ani za zohlednění Koordinačního výboru č. 254/04.12.08 Převod staveb, bytů a nebytových prostor. V tomto koordinačním výboru jsou připuštěny obě varianty.“²³

Podstatná změna dokončené stavby

„Po podstatné změně následuje nový běh pětileté lhůty pro osvobození od daně. Tato podstatná změna však není definována.“²³

Místo plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci je upraveno v ZDPH v § 10. Aby byly služby vůbec předmětem daně z přidané hodnoty v České republice, musí mít v ČR i místo plnění.

Místo plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci, včetně služby znalce, odhadce a realitní kanceláře, služby ubytovací, udělení práv na užívání nemovité věci a služby při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou zejména služby architekta a stavebního dozoru, je místo, kde se nemovitá věc nachází. Místo plnění vztahující se k právu stavby je místo, kde se nachází pozemek zatížený právem stavby.

Právo stavby je novým pojmem, který se objevil v právu České republiky s nástupem nového občanského zákoníku (zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník) a je vymezen v dílu 5 – Věcná práva k cizím věcem, oddíl 1 – Právo stavby. Právo stavby je věc nemovitá a je to právo určitého člověka mít na cizím pozemku stavbu. Novým Občanským zákoníkem bylo stanoveno, že stavba je součástí pozemku. Stavba tudíž nemohla mít jiného majitele, než majitele pozemku. V praxi ale existují stavby, které jiného majitele mají, a proto je právo stavby zavedeno. Za právo stavby je možno požadovat úplatu nebo jej poskytnout bezúplatně. Právo stavby již v české právní úpravě bylo a to do roku 1964. V současnosti je možné právo stavby zřídit maximálně na 99 let. Právo stavby zasáhlo nejen do zákona o dani z přidané hodnoty, ale do většiny daní vybíraných v České republice. Např. v Rakousku nebo Německu se právo stavby s úspěchem uplatňuje již delší dobu.²⁵

V souvislosti s právem stavby je od roku 2014 nová i problematika ocenění takového práva stavby. Dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku) § 16a se právo stavby oceňuje výnosovým způsobem na základě ročního užítu. Roční užitek se vypočítá za všechny roky od roku, kdy se právo stavby

²⁵ Ministerstvo spravedlnosti ČR (2013).

oceňuje do zániku tohoto práva. Pokud ještě na pozemku není zřízena stavba, která vyhovuje právu stavby, roční užitek se vynásobí počtem let dalšího trvání stavby, maximálně však 5. Toto neplatí u již zřízené stavby, kdy počet let není omezen. Pokud lze roční užitek zjistit ze smlouvy nebo z rozhodnutí, použije se užitek tento, s určitými omezeními. Právo stavby nemá nic společného s věcným břemenem neboli služebností.

Právo stavby je sice z hlediska Občanského zákoníku nemovitou věcí, z pohledu daně z přidané hodnoty je považován za zboží a to i když je zboží definováno jako věc hmotná.²⁶

Služby, které lze do této skupiny (tj. vztahující se k nemovité věci) zařadit, je možno dále najít v prováděcím nařízení Rady EU č. 1042/2013 ze dne 7. 10.2013, kterým se mění prováděcí nařízení EU č. 282/2011 a to zejména v článku 31a a 31b.

V příloze č. 3 je dále uvedeno, na které stavební a montážní práce s ohledem na ustanovení § 92 e v zákoně o dani z přidané hodnoty se režim přenesení daňové povinnosti vztahuje.

V následující tabulce je uveden přehled přiznaných daní a počtu podaných daňových přiznání ve stavebnictví za roky 2005 – 2014.

Tab. 3.2 – Přehled přiznané daně a podaných daňových přiznání za roky 2005 – 2014 pouze ve stavebním sektoru

Rok	Přiznaná daň celkem v tis. Kč	Počet daňových přiznání
2005	13 442 000	386 196
2006	14 389 143	395 410
2007	15 742 059	404 755
2008	21 145 065	416 241
2009	20 409 534	420 058
2010	20 067 851	410 222
2011	20 473 486	402 788
2012	- 8 380 710	415 406
2013	- 7 439 469	417 290
2014	- 10 130 459	547 651

Zdroj: Ministerstvo financí České republiky (2013, 2014, 2015), vlastní úprava.

V informacích o činnosti daňové správy, které jsou přílohami k výročním zprávám české daňové správy, je uvedeno, že příznivý vývoj celkového inkasa daně z přidané hodnoty režim přenesení daňové povinnosti významně ovlivňuje.

²⁶ Prokúpková (2014).

Pro zajímavost uvádí autorka v následující tabulce vývoj bytové výstavby v České republice od roku 2000 do roku 2014.

Tab. 3.3 – Vývoj bytové výstavby v ČR od roku 2000 do roku 2014

Rok	Počet dokončených bytů celkem
2000	25 207
2001	24 758
2002	27 291
2003	27 127
2004	32 268
2005	32 863
2006	30 190
2007	41 649
2008	38 380
2009	38 473
2010	36 442
2011	28 630
2012	29 467
2013	25 238
2014	23 954

Zdroj: Český statistický úřad (2015)

Z výše uvedené tabulky je patrné, že výstavba bytů měla od roku 2000 rostoucí trend a to až do roku 2007. V roce 2008 zachvátila celý svět ekonomická krize a od té doby počet postavených bytů klesá. Za rok 2014 byl počet dokonce nižší než v roce 2000.

3.8 DPH ve stavebním sektoru ve Slovenské republice

Dle slovenského zákona o DPH § 2 je předmětem daně dodání výrobků za protihodnotu v tuzemsku (území Slovenské republiky) uskutečněné zdanitelnou osobou, která činí v postavení zdanitelné osoby, poskytnutí služby za protihodnotu v tuzemsku (území Slovenské republiky) uskutečňované zdanitelnou osobou, která koná v postavení zdanitelné osoby, pořízení výrobku za protihodnotu v tuzemsku z jiného členského státu Evropské unie a dovoz výrobků do tuzemska. V České republice je předmět plnění vymezen navíc jako pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu osobou nepovinnou k dani a dále je rozdíl ve vymezení dovozu. Na Slovensku je předmětem daně dovoz výrobků do

tuzemsku, v České republice je to dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. V České republice je místo plnění při dovozu zboží upraveno jako stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území Evropské unie a to je stejné s právem na Slovensku. Při doslovné aplikaci by bylo možné si myslet, že při dovozu zboží např. z Ukrajiny přes Polsko a dále do České republiky a zároveň na Slovensko, je dle Slovenska dovoz zboží předmětem daně z přidané hodnoty (i když je místo plnění Polsko), ale dle České republiky není (protože místo plnění není v tuzemsku). V tomto je česká úprava přehlednější a srozumitelnější.

Zdanitelnou osobou se rozumí v § 3 každá osoba, která vykonává nezávisle jakoukoli ekonomickou činnost vymezenou v odstavci 2 bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Zdanitelná osoba je pojem shodný s osobou povinnou k dani v ČR. V České republice, ale vazba na účel nebo výsledek ekonomické činnosti není. V ČR je navíc hlavní město Praha a každá jeho městská část definována jako samostatná osoba povinná k dani. Na Slovensku úprava pro hlavní město není.

Tak jako je v českém ZDPH vymezeno dodání zboží, tak i ve slovenském zákoně o DPH vymezují zákonodárci v § 8 dodání výrobků. Tímto dodáním výrobků je

- převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník, přičemž pro účely tohoto zákona se hmotným majetkem rozumí majetek movitý i nemovitý (elektřina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné věci),
- dodání stavby nebo její části na základě smlouvy o dílo nebo jiné obdobné smlouvy,
- odevzdání výrobku na základě nájemní smlouvy, podle které se vlastnictví k předmětu nájemní smlouvy získá nejdříve při zaplacení poslední splátky.

Slovensko implementovalo do svého právního řádu čl. 14 odst. 3 směrnice, podle kterého je možné považovat za dodání výrobku i dodání určitých stavebních prací. Pokud je předmětem smlouvy o dílo nebo jiné obdobné smlouvy zhotovení díla, určí se místo plnění dle § 8 odst. 1 písm. b). Pokud je převod stavby realizován na základě kupní smlouvy, přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 69 odst. 12 písm. j) se nepoužije.

Dodání služby dle § 9 je každé plnění, které není dodáním výrobků dle § 8 a také převod práva k nehmotnému majetku včetně poskytnutí práva k průmyslovému vlastnictví nebo jinému duševnímu vlastnictví, poskytnutí práva užívat hmotný majetek, přijetí závazku zdržet se jednání nebo strpět jednání nebo stav a služby dodané na základě pověření nebo rozhodnutí vydaného státním orgánem. Na rozdíl od české úpravy je ve slovenském zákoně o DPH dodáním služby rozuměno poskytnutí práva k průmyslovému vlastnictví nebo jinému

duševnímu vlastnictví. Toto zvláštní vymezení je v ČR schováno v pojmu pozbytí nehmotné věci.

Místo zdanitelného obchodu (místo plnění) je u dodání výrobků rozlišeno do následujících případů:

- dodání výrobků bez odeslání nebo přepravy,
- dodání výrobků spojené s odesláním nebo přepravou,
- dodání výrobků spojené s instalací nebo montáží,
- dodání výrobků na palubách letadel, lodí, vlaků a
- dodání plynu prostřednictvím soustavy zemního plynu.

Stejně jako v ČR je vymezeno místo zdanitelného obchodu při zásilkovém prodeji. Na Slovensku jsou tyto varianty zpracovány ve 2 přehledných paragrafech a to § 13 pro místo dodání výrobků a § 14 pro místo dodání výrobků při zásilkovém prodeji. V České republice jsou to § tři (navíc pro místo plnění při dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu) a poněkud zmatečně řazené v § 7, 7a a 8. Osobně nejsem zastáncem číslování paragrafů s písmeny.

Důležité pro oblast stavebnictví je místo zdanitelného obchodu u dodání služby vztahující se k nemovité věci, včetně realitní činnosti, činnosti znalců, ubytovacích služeb apod., kterým je stejně jako v českém ZDPH místo, kde se nemovitá věc nachází.

Osvobození od daně, které je v českém ZDPH upraveno v § 56 (viz výše) je ve slovenském zákoně o DPH upraveno v § 38 – Dodání a nájem nemovité věci. Osvobozené od daně je dodání stavby nebo její části včetně dodání stavebního pozemku, na kterém stavba stojí, jestliže je dodání uskutečněno po 5 letech od první kolaudace stavby nebo její části, na základě které bylo povoleno užívání stavby nebo její části nebo po 5 letech ode dne začátku prvního užívání stavby nebo její části. Byty a nebytové prostory se považují za část stavby. Na Slovensku, na rozdíl od České republiky, není zavedeno právo stavby. Pojem byt a nebytový prostor je dle mého názoru bližší jak osobám povinným k dani tak osobám nepovinným k dani a v rámci harmonizace daně z přidané hodnoty je krok České republiky ve vymezení obytného prostoru (původně bytu) zbytečný až zpátečnický, i když se v obou zemích obsahově nemusí shodovat (shoda by byla ale velkým přínosem).

Osvobozeno je dodání pozemku mimo stavební pozemek. Pokud se stavební pozemek dodává se stavbou, platí na něj lhůta 5 let. Stavební pozemek není ve slovenském zákoně o DPH definován (naproti tomu v ČR ano), ale je uveden v zákoně č. 50/1976 Zb., o územním plánování a stavebním pořádku (stavební zákon).

V § 69 – Osoby povinné platit daň správci daně je napsáno, že plátce, který je příjemcem zdanitelného plnění od jiného plátce, je povinný platit daň vztahující se mimo jiné na dodání nemovité věci nebo její části v tuzemsku, kterou se dodavatel rozhodl zdanit podle § 38, dodání stavebních prací včetně dodání stavby nebo její části podle § 8 odst. 1 písm. b), které patří do sekce F zvláštního předpisu a dodání výrobku s instalací nebo montáží, jestliže instalace nebo montáž patří do sekce F zvláštního předpisu. Toto přenesení daňové povinnosti se na Slovensku uplatňuje s účinností až od 1. 1. 2016 na rozdíl od České republiky, která tento mechanismus využívá již několik let. V České republice se dodání stavebních a montážních prací uskutečňuje v režimu přenesení daňové povinnosti již od roku 2012. Novinkou v roce 2016 je rozšíření tohoto režimu také na dodání nemovité věci jako takové a to i tehdy, kdy je takové plnění považováno za osvobozené, ale poplatník se rozhodne uplatnit daň dle § 56 ZDPH. Na Slovensku zase režim přenesení daňové povinnosti u dodání nemovité věci platil již před rokem 2016. S rokem 2016 se tedy konečně shodly podmínky v obou zemích. Ustanovení, že by plátce daně měl daň také platit, v České republice není. Vymezení plátce je jen v § 6 českého ZDPH v souvislosti s dosažením obrátu 1 000 000 Kč.

Problematika přenesení daňové povinnosti je přehledně zpracována v metodickém pokynu k přenosu daňové povinnosti při dodání stavebních prací podle § 69 odst. 12 písm. j) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů.

Sekce F – Stavby a stavební práce v klasifikaci CPA zahrnují následující

- 41 – Budovy a výstavba budov (skupiny – bytové budovy, nebytové budovy, práce na stavbě bytových a nebytových budov – nové díla, rozšiřování původních staveb, práce na úpravách a renovacích)
- 42 – Stavby a práce na stavbě inženýrských staveb (skupiny – cesty a železnice, práce na stavbě cest a železnic, výstavba a práce na stavbě inženýrských sítí, ostatní projekty inženýrských staveb a práce na stavbě ostatních projektů inženýrských staveb)
- 43 – Specializované stavební práce (skupiny – demoliční práce a příprava stavenišť, elektrické, instalační a jiné stavebně montážní práce, kompletační a dokončovací práce, ostatní specializované stavební práce).

Princip stanovení stavebních prací je shodný s Českou republikou. Mezi dodání výrobků a služeb, na které se přenesení daňové povinnosti nevztahuje, patří např. instalace elektromotorů, údržba a oprava průmyslových kotlů, čištění komínů, montáž samostatně stojícího nábytku apod.

3.9 DPH ve stavebním sektoru v Polské republice

Předmětem daně z přidané hodnoty je dle článku 5 dodání zboží nebo poskytování služeb v dané zemi, vývoz zboží, dovoz zboží do země, pořízení zboží uvnitř Společenství za úplaty a dodání zboží uvnitř Společenství.

Dodáním zboží a služeb v dané zemi se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, včetně např. převodu na příkaz veřejného orgánu, propuštění zboží na základě smlouvy o pronájmu nebo leasingu, propuštění zboží na základě smlouvy o provizi apod. Dále se dodáním zboží rozumí bezplatný převod zboží osobou povinnou k dani, které patří do jeho podnikání, jestliže jde o převod pro osobní spotřebu nebo zaměstnance poplatníka a jakékoli jiné dary. Toto se však nevztahuje na poskytované dárky malé hodnoty, tj. do 100 zł, v případě, že poplatník vede účetnictví a je možná identifikace obdarovaných.

Poskytováním služeb se rozumí jakákoliv výhoda pro jednotlivce, právnické osoby nebo jiné osoby, která není dodáním zboží.

Místo plnění, v polském zákoně o dani z přidané hodnoty upraveno v kapitole 3, článku 28e, v případě poskytnutí služby související s nemovitou věcí, včetně služeb poskytovaných znalci, realitními kancelářemi, poskytnutí ubytování v hotelech nebo budovách s podobnou funkcí, jako jsou prázdninové tábory apod. je místo umístění nemovité věci.

V článku 28h je však výjimka z výše uvedeného pravidla, a to mimo jiné pro poskytnutí služeb oceňování movitého hmotného majetku. V takovém případě je místem plnění místo, kde jsou služby skutečně provedeny na rozdíl od České republiky, kde je místem plnění místo, kde se nemovitá věc skutečně nachází. Toto může způsobovat rozdíly při přeshraničním ocenění nemovité věci. Např. český plátce daně ocení nemovitou věc v Polsku. Pokud by oceněnou nemovitou věc oceňoval v kanceláři v Polsku, místo plnění by bylo v Polsku. Pokud by však oceněnou nemovitou věc jen prohlédl a zpracování ocenění provedl již zpátky v České republice, místo plnění by bylo v České republice. Pokud by naopak oceňoval nemovitou věc nacházející se v ČR polský plátce daně, v České republice nezáleží na tom, kde je služba poskytnuta, ale kde se nemovitá věc nachází a tudíž by vždy bylo místo plnění v České republice.

V kapitole 2, zákona o dani z přidané hodnoty je ustanovení o osvobození od daně. Zde je mimo jiné osvobozeno od daně dodání budov, staveb nebo jejich částí, vyjma případů, kdy se dodání uskuteční v rámci prvního osídlení nebo před a kdy mezi prvním osídlením a dodávkou budovy, stavby nebo její části uplynula doba kratší než 2 roky. V České republice je to lhůta 5 let. Od tohoto osvobození může poplatník upustit, za předpokladu, že osoby

dodávající i nabývající budovu, nebo jejich částí jsou registrovány jako plátcí DPH a předloží před datem dodání na jejich daňový úřad prohlášení, že se rozhodli pro zdanění dodání budov, staveb nebo jejich částí.

Základní sazba daně ve výši 23 % se používá, pokud není v zákoně stanoveno jinak. Pro výstavbu, rekonstrukci, modernizaci, tepelnou modernizaci či rekonstrukci budov nebo částí budov zařazených do programu sociálního bydlení se používá snížená sazba ve výši 8 %. Stejně jako v České republice je pojem sociální bydlení definován limity, ale tentokrát v užitné ploše. Těmito limity jsou 300 m² u samostatně stojících rodinných domů a u dalších obydlí 150 m². Pokud jsou tyto limity překročeny, neznamená to, že by měla být automaticky použita základní sazba. Základní sazba ve výši 23 % se použije pro plnění přesahující tuto plochu a pro plnění do této plochy se použije sazba snížená ve výši 8 %.

Režim přenesení daňové povinnosti se v Polsku uplatňuje na služby vztahující se k nemovitým věcem, pokud příjemce služby i poskytovatel služby jsou plátcí DPH a pokud poskytovatel nemá v Polsku stálou provozovnu nebo firmu. Pokud je poskytovatel v Polsku plátcí DPH (tedy je registrován), tak se přenesení daňové povinnosti nepoužije.²⁷

3.10 DPH ve stavebním sektoru ve Spolkové republice Německo

Předmětem daně je dle § 1 a §1a zákona o dani z přidané hodnoty v Německu dodání zboží a služeb provedené v tuzemsku v rámci podnikatelské činnosti, pořízení zboží uvnitř Společenství za úplat, pokud je dodání uskutečněno z území jednoho členského státu na území jiného členského státu nebo zbytku Společenství, nabyvatel je podnikatel, který získává zboží pro jeho podnikání nebo právnická osoba, která není podnikatelem a dodání pro kupujícího provádí dodavatel za úplat v rámci své podnikatelské činnosti.

Podnikatel je vymezen v § 2 a je to ten, kdo vykonává obchodní nebo profesní činnost. Obchodní nebo profesní činností je myšlena každá trvalá činnost pro generování výnosů.

Místem plnění v § 3a při poskytnutí služby v souvislosti s pozemkem je místo, kde se nemovitá věc nachází.

Co se týká sazby daně, v Německu v souvislosti se stavebními pracemi je třeba uplatnit základní sazbu daně ve výši 19 %.

Přenesení daňové povinnosti se v Německu použije mimo jiné dle § 13b na stavební práce, včetně dodávek prací a dalších služeb v souvislosti s pozemkem, které se skládají z výroby, oprav, údržby, úpravy, avšak s výjimkou plánování a služeb v oblasti dohledu. V souvislosti s pozemkem jde také o věci, zařízení a stroje, které jsou nainstalovány trvale

²⁷ Ryšavá (2012).

v budově nebo konstrukci, a které nelze přesunout, aniž by budova nemusela být zničena nebo změněna. Osobou povinnou přiznat a odvést daň je tedy příjemce plnění.

Je třeba rozlišovat mezi dodáním zboží (tzv. Werklieferung) a dodání zboží (tzv. Werkleistung). V prvním případě je to dodání zboží, při kterém byl použit převážně vlastní materiál, v druhém případě je použit materiál odběratele. Werklieferung je považován za dodání zboží, kdežto Werkleistung za poskytnutí služby.²⁸

²⁸ Britz (2014).

4 Komparace uplatňování DPH ve stavebním sektoru ve vybraných státech Evropské unie

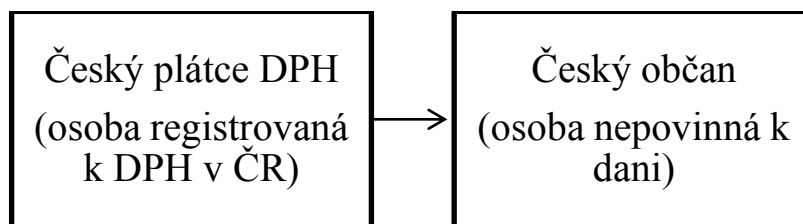
V této kapitole je s pomocí několika ilustrativních příkladů srovnáno uplatnění DPH v jednotlivých státech s vystavením daňového přiznání. Členění jednotlivých příkladů je dle místa poskytnutí stavebních nebo montážních prací nebo dle místa umístění nemovité věci. U České republiky a Slovenska je vybrána také varianta povinné registrace k dani z přidané hodnoty. V přílohách jsou pak uvedeny jednotlivé registrační formuláře.

4.1 Uplatňování DPH ve stavebním sektoru v České republice

Na níže uvedených příkladech je rozebrána aplikace daně z přidané hodnoty v České republice ve stavebním sektoru. Postupuje se od jednodušších příkladů, kde vystupují jen dva subjekty po složitější, kdy v posledním případě je charakterizován klasický případ výstavby s několika subdodavateli.

4.1.1 Výstavba rodinného domu v České republice českým plátcem DPH pro českého občana

Obrázek 4.1 – Schéma objednatele a dodavatele



Zdroj: Zákony o daních z přidané hodnoty v jednotlivých státech, vlastní zpracování

Firma, zabývající se výstavbou rodinných domů, plátc DPH, postaví českému občanovi, který není osobou povinnou k dani rodinný dům k bydlení.

Pokud jsou stavební práce v souladu s § 92e českého zákona o dani z přidané hodnoty poskytnuty neplátcí daně, režim přenesení daňové povinnosti se nepoužije. Povinnost přiznat a odvést daň má poskytovatel plnění, tudíž stavební firma. Na daňovém dokladu uvede mimo jiné základ daně a jím vyčíslenou daň.

Co se týká sazby daně, pokud podlahová plocha stavby rodinného domu nepřesahovala 350 m², vztahovalo by se na ní ustanovení o stavbách pro sociální bydlení. Pokud by stavba rodinného domu splňovala požadavek zahrnutí do staveb pro sociální bydlení, bylo by možné použít na dodání rodinného domu první sníženou sazbu daně, a to 15 %. Pokud by tento

rodinný dům nebyl klasifikován jako stavba pro sociální bydlení, bylo by nutné použít sazbu 21 %.

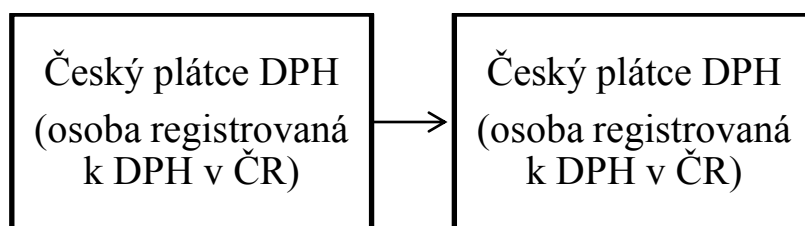
Pokud by však budoucí majitel domu vystupoval jako osoba povinná k dani (např. fyzická osoba podniká a budoucí rodinný dům zahrne do svého účetnictví nebo daňové evidence) a k tomu by byl plátcem DPH, použilo by se ustanovení § 92e a uplatnil by se režim přenesení daňové povinnosti. V tomto případě by stavební firma vystavila daňový doklad, na kterém by mimo jiné byl uveden základ daně, ale nebylo by vyčísleno DPH a dodatek „daň odvede zákazník“. Tuto daň by sám budoucí majitel musel poté vyčíslit a odvést finančnímu úřadu. Zároveň, pokud by tento rodinný dům plátce DPH používal k uskutečňování jeho ekonomické činnosti, měl by nárok na odpočet daně.

V praxi by byla možná i varianta, kdy by plátce DPH používal rodinný dům pouze z části ke své ekonomické činnosti, např. pouze jednu místnost (kancelář). V tomto případě by si mohl uplatnit nárok na odpočet daně jen v poměrné výši, tedy takové, která odpovídá rozsahu použití pro činnosti ekonomické. Pokud by rodinný dům dále pronajímal občanům České republiky, uskutečňoval by plnění osvobozené bez nároku na odpočet. Pokud by kromě tohoto plnění vykonával ještě další služby, kde by nárok na odpočet měl, musel by tento nárok na odpočet krátit.

Daňový doklad, jaký by mohl plátce daně vystavit je uveden v příloze.

4.1.2 Výstavba bytového domu českým plátcem DPH pro českého plátce DPH

Obrázek 4.2 – Schéma objednatele a dodavatele



Zdroj: Zákony o daních z přidané hodnoty v jednotlivých státech, vlastní zpracování

V dalším případě stavební firma postaví českému plátcovi daně bytový dům. Tento bytový dům bude dále pronajímán po jednotlivých bytových jednotkách. Výstavba bytového domu se uskuteční na pozemku ve vlastnictví objednatele a nachází se v České republice.

Jelikož se jedná o stavební a montážní práce, vyhovující klasifikaci dle § 92e zákona o dani z přidané hodnoty, bude použit režim přenesení daňové povinnosti s místem plnění v tuzemsku.

Dodavatel stavby nebude u jednotlivých plnění vyčíslovat daň, pouze základ daně a na daňový doklad uvede poznámku „daň odvede zákazník“. Objednatel, který dostane tento daňový doklad do 15 dnů od data uskutečnění zdanitelného plnění, je povinen daň přiznat a zároveň si uplatní nárok na odpočet daně. I pokud by daňový doklad objednatel do 15 dnů neobdržel, je tuto lhůtu povinen dodržet a daň přiznat. V tomto případě je třeba postupovat dle smluv o dílo nebo dle předávacích protokolů.

Dodavatel stavby uvede toto plnění ve svém daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty a zároveň v kontrolním hlášení.

Objednatel stavby uvede toto plnění ve svém daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty a taktéž v kontrolním hlášení.

Sazba daně u stavby bytového domu závisí na obytném prostoru. Pokud by bytový dům neměl obytný prostor s podlahovou plochou přesahující 120 m², byl by klasifikován jako stavba pro sociální bydlení, a tudíž by byla použita první snížená sazba daně, tj. 15 %. Pokud by bytový dům tuto podmínku nesplňoval, byla by výstavba tohoto domu zdanitelným plněním se základní sazbou daně, tj. 21 %.

Objednatel bude bytové jednotky pronajímat jak občanům České republiky (osobám nepovinným k dani), tak plátcům DPH (firmy zabývající se nájmem bytových jednotek dalším českým občanům).

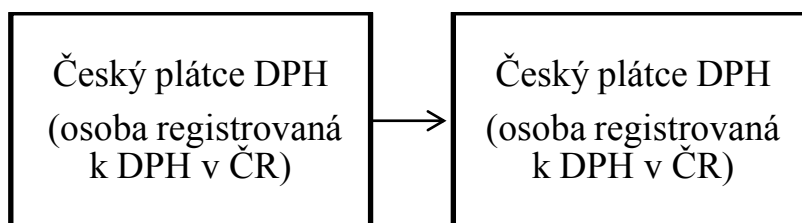
Nájemné bytové jednotky českému občanovi je osvobozeno bez nároku na odpočet. Nájemné bytových jednotek jiným plátcům daně je od daně také osvobozeno bez nároku na odpočet, nájemce se však může rozhodnout, že na u nájemného těmto plátcům daň z přidané hodnoty uplatní. Toto je spojeno s nutností vypořádat koeficient (viz níže).

Při dalším fungování stavby resp. oprav jejich omítek nebo např. výtahu, již není rozdíl v tom, jestli bude stavba klasifikována jako stavba pro sociální bydlení nebo ne. V obou případech se použije první snížená sazba daně.

Daňový doklad, jaký by mohl plátcе daně vystavit je uveden v příloze č. 4.

4.1.3 Výstavba kancelářské budovy českým plátcem DPH pro českého plátce DPH

Obrázek 4.3 – Schéma objednatele a dodavatele



Zdroj: Zákony o daních z přidané hodnoty v jednotlivých státech, vlastní zpracování

Firma, plátce DPH, zabývající se výstavbou a rekonstrukcemi se zavázala pro objednatele, taktéž plátce DPH, postavit administrativní budovu, ve které objednatel bude pronajímat kancelářské prostory.

I zde se jedná o stavební a montážní práce v souladu s klasifikací produkce a § 92e zákona o DPH a tudíž bude použit režim přenesení daňové povinnosti.

Dodavatel neuvede na daňovém dokladu údaj o výši daně, a naopak uvede údaj „daň odvede zákazník“. Objednatel pak daň sám vyčíslí a odvede finančnímu úřadu. Zároveň si může uplatnit nárok na odpočet daně. Jelikož odběratel zamýšlí pronajímat kancelářské prostory dalším subjektům, může si uplatnit nárok na odpočet daně v krácené výši. Nárok na odpočet daně v krácené výši se uplatňuje, pokud plátce daně uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně a zároveň plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně. Nárok na odpočet daně v krácené výši by se vypočetl jako součin daně na vstupu a koeficientu. Koeficient se vypočítá jako podíl základů daně nebo plnění s nárokem na odpočet daně a součtu plnění s nárokem na odpočet daně a osvobozených bez nároku na odpočet daně. Do výpočtu koeficientu se, ale nezahrnuje mimo jiné dodání nemovité věci a nájem nemovité věci, pokud jde o doplňkovou činnost vykonávanou příležitostně. Plnění, která se do výpočtu koeficientu nezahrnují, se uvádějí v daňovém přiznání v řádku 51 v levém sloupci pro prodej dlouhodobého majetku a v pravém sloupci pro plnění vymezená v § 76 odst. 4 písm. b).

Pokud by tedy plátce daně ve svém podnikání pronajímal administrativní budovu, ale také např. nakupoval a prodával zboží v nezměněném stavu, musel by nárok přepočítat.

Plátce se, ale může rozhodnout, že v případě nájmu pro jiné plátce daň přece jen uplatní. Pokud by pronajímal pouze plátcům, měl by plný nárok na odpočet daně.

Může se také stát, z důvodu značného zjednodušení administrativní náročnosti, že plátce DPH poskytující budovu k nájmu se rozhodne, že daň z přidané hodnoty uplatní i pro nájem pro neplátce DPH. Takový postup však není správný a neplátce zbytečně platí plátcí daně nájemné v ceně včetně daně. Dále je možný spor se správcem daně z toho důvodu, že odvod daně z přidané hodnoty z plnění pro neplátce DPH nemusí být v takové výši, jako by bylo krácení nároku na odpočet pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně a pro plnění neosvobozená, resp. správci daně se může zdát, že poplatník neodvedl do státního rozpočtu tolik, kolik by odvedl při standardním postupu.

Zajímavá se může zdát možnost posunutí uplatnění nároku na odpočet a to až do 3 let po zdaňovacím období, za které nárok na odpočet vznikl. Pokud má plátce nárok na odpočet

pouze v částečné výši (poměrné nebo krácené), je třeba tento nárok na odpočet uplatnit do posledního zdaňovacího období v kalendářním roce, ve kterém tento nárok na odpočet vznikl.

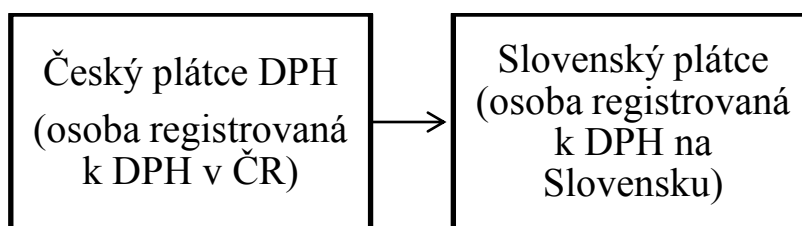
V případě budovy, která není využívána pro bydlení, platí základní sazba daně ve výši 21 %. Taktéž na její následné opravy a údržby.

Pokud si příjemce plnění uplatní nárok na odpočet daně v plné výši (protože by kancelářské prostory pronajímal pouze plátcům) a následně dojde ke změně ve složení nájemníků (tzn. část nájemného bude osvobozena bez nároku na odpočet daně), musí plátců daně uplatněný nárok na odpočet upravit mimo jiné dle § 78, 78a českého zákona o DPH. Částka, o kterou se tento nárok na odpočet upraví. Vypočítá se jako jedna desetina ze součinu původní částky daně uplatněné na vstupu a rozdílu ukazatele nároku na odpočet v kalendářním roce, ve kterém se provádí úprava a v kalendářním roce uplatnění nároku na odpočet. Ukazatel nároku na odpočet je buď poměrný koeficient (pokud jsou vykonávány jak ekonomické, tak i neekonomické činnosti) nebo vypořádací koeficient (pokud jsou uskutečňována plnění s nárokem na odpočet daně a osvobozená bez nároku na odpočet daně). Může také dojít k souběhu obou těchto variant.

Úprava odpočtu daně se provede pouze v případech, kdy rozdíl ve výše uvedených koeficientech je větší než 10 % bodů. Lhůta pro tyto úpravy je stanovena na 10 let od roku, kdy byl majetek pořízen.

4.1.4 Výstavba budovy v České republice českým plátcem DPH pro osobu registrovanou k dani na Slovensku

Obrázek 4.4 – Schéma objednatele a dodavatele



Zdroj: Zákony o daních z přidané hodnoty v jednotlivých státech, vlastní zpracování

Český plátc DPH se dle smlouvy o dílo zavázal postavit budovu na pozemku v České republice, pro plátc daně registrovaného na Slovensku.

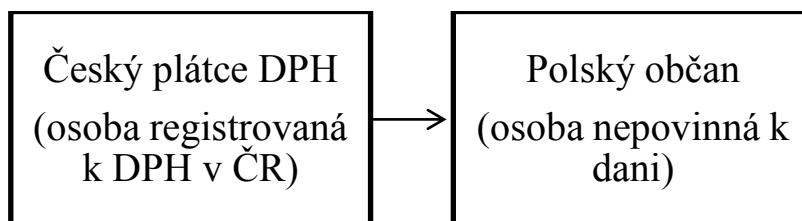
Jelikož bude budova vystavěna na území České republiky, je místo plnění v České republice. Dle českého zákona o DPH se jedná o dodání zboží dle § 13. Český plátc daně uplatní daň z přidané hodnoty na výstupu, jako kdyby stavěl nemovitou věc např. českému neplátc dani. Jelikož slovenská firma není českým plátcem daně, režim přenesení daňové

povinnosti na stavební a montážní práce dle § 92e se nepoužije. Slovenský plátce DPH si také nemůže uplatnit nárok na odpočet daně dle českého zákona o DPH.

Doporučením pro slovenskou firmu může být registrace k DPH v České republice (v tom případě by se režim přenesení daňové povinnosti uplatnil a měl by také nárok na odpočet daně) nebo založení obchodní korporace dle českých předpisů (např. společnost s ručením omezeným) a dobrovolná registrace k dani z přidané hodnoty.

4.1.5 Rekonstrukce domu, který bude polský občan v České republice užívat k příležitostnému pobytu v České republice českým plátcem

Obrázek 4.5 – Schéma objednatele a dodavatele



Zdroj: Zákony o daních z přidané hodnoty v jednotlivých státech, vlastní zpracování

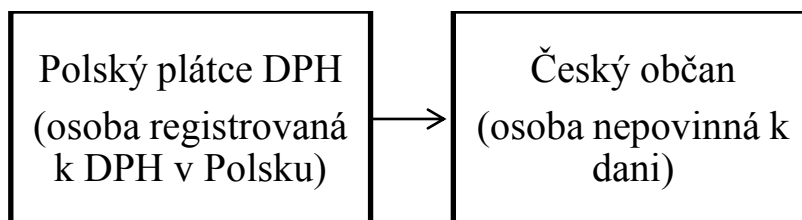
Polský občan se rozhodl, že si nechá zrekonstruovat rodinný dům v České republice, kde z důvodu pracovních cest do České republiky bude příležitostně pobývat. Rekonstrukci provede český plátce DPH.

Rekonstrukce polskému občanovi nevyhovuje ustanovení o přenesení daňové povinnosti v souvislosti se stavebními pracemi v ČR. Dodavatel uplatní daň na výstupu podobně, jako by uplatňoval pro českého občana nebo neplátce DPH.

Vystaví daňový doklad s cenou včetně daně a uvede ji ve svém daňovém přiznání a kontrolním hlášení.

4.1.6 Rekonstrukce rodinného domu v České republice osobou registrovanou k dani v Polsku pro českého občana

Obrázek 4.6 – Schéma objednatele a dodavatele



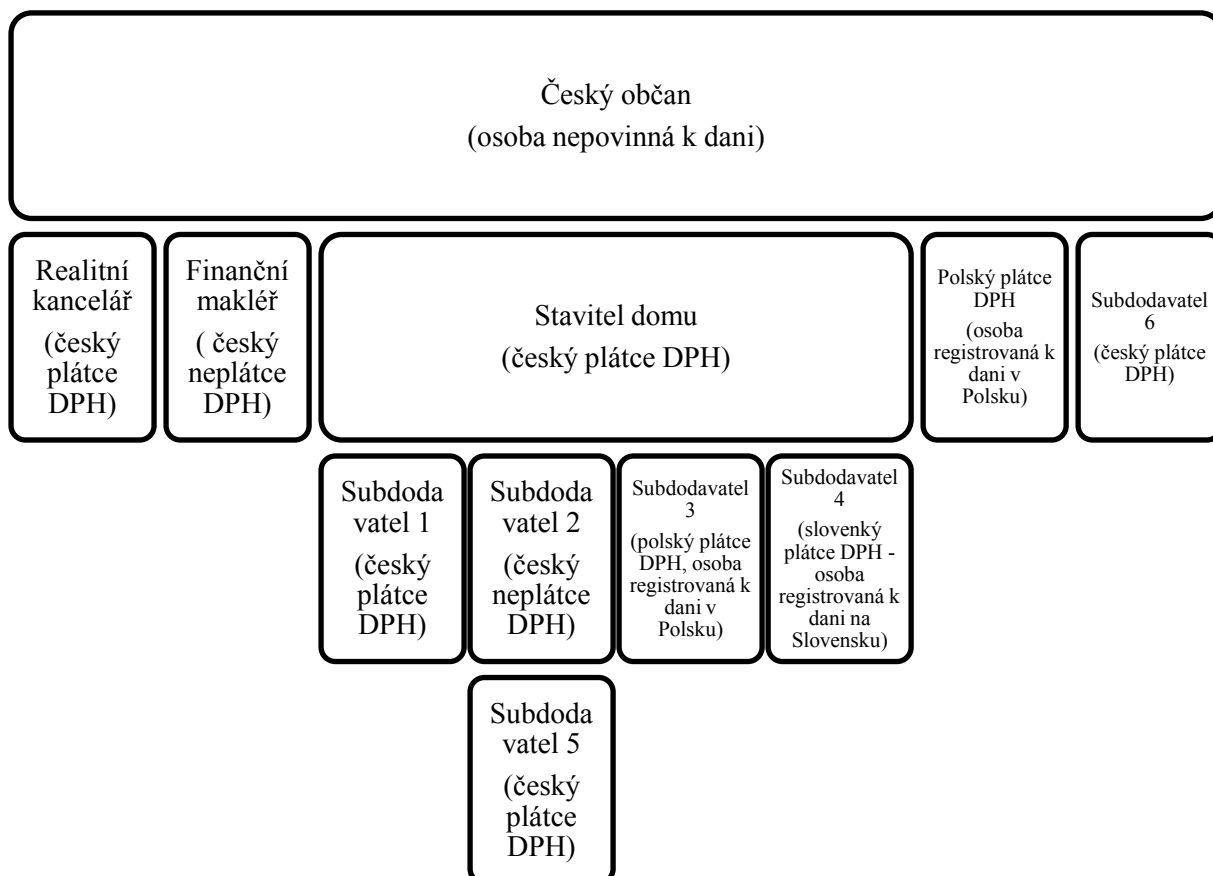
Zdroj: Zákony o daních z přidané hodnoty v jednotlivých státech, vlastní zpracování

Místo plnění se nachází v České republice, protože se rodinný dům nachází na jejím území. Osoba povinná k dani, která v České republice nemá sídlo, a která uskuteční službu s místem plnění v České republice, se stává plátcem ode dne uskutečnění tohoto plnění. Finančním úřadem bude pro polskou firmu Finanční úřad pro hlavní město Prahu (v dohledné době Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj). Polská firma musí do 15 dnů ode dne, kdy se stala plátcem (den uskutečnění plnění) podat přihlášku k registraci.

Polská firma, která se stane českým plátcem DPH, získá české daňové identifikační číslo. Vystaví daňový doklad v ceně včetně daně se sazbou 15 nebo 21 %. Při registraci se automaticky stane plátcem daně s měsíčním zdaňovacím obdobím. Do 25. dnů po skončení zdaňovacího období musí podat daňové přiznání a ve stejné lhůtě i kontrolní hlášení. Formulář přihlášky k registraci je uveden v příloze č. 5.

4.1.7 Výstavba rodinného domu na pozemku v České republice pro občana České republiky českým plátcem DPH se subdodavateli plátcí DPH a vlastními nákupy občana ČR, včetně provize realitní kanceláři a finančnímu makléři, který zajistil českému občanovi hypoteční úvěr

Obrázek 4.7 – Schéma kupujícího, prodávajícího a ostatních zúčastněných subjektů



Zdroj: Zákony o daních z přidané hodnoty v jednotlivých státech, vlastní zpracování

Český občan si chce na území České republiky koupit rodinný dům. Ve spolupráci s realitní kanceláří se dozvěděl, že je v současné době rozestavěn rodinný dům, který by se mu líbil. Jelikož na pořízení domu nemá dostatek finančních prostředků, rozhodl se, že si sjedná hypoteční úvěr. V realitní kanceláři se dozvěděl o finančním makléři, který mu hypoteční úvěr pomůže v bance vyřídit. Stavebník domu je český plátc DPH. Na tento dům má 4 subdodavatele. Subdodavatel 1, český plátc DPH mu dodává stavební práce spojené se stavbou střechy. Subdodavatel 2, český neplátc DPH poskytuje na stavbě topenářské práce (navedení topných těles) a dále navedení vodovodních trubek do domu. Tento subdodavatel nakoupil od subdodavatele 5, českého plátce DPH 10 m vodovodních trubek. Dále stavebníkovi poskytuje stavební práce na domě subdodavatel 3, polský plátc DPH a od subdodavatele 4, slovenského plátce DPH nakoupil materiál, potřebný na stavbě. Český občan si nakonec sám vyřídil nákup kotle na pelety v Polsku od polského plátce DPH a dále si sám nakoupil v českém obchodě (český plátc DPH) světla do domu.

Při poskytnutí služby realitní kanceláře českému občanovi, bude realitní kancelář požadovat provizi za zprostředkování obchodu. Tuto provizi se zavázal zaplatit český občan. Realitní kancelář vystaví českému občanovi daňový doklad v ceně včetně daně. U tohoto zdanitelného plnění se uplatní základní sazba daně ve výši 21 %. Realitní kancelář je povinna tuto daň přiznat ve svém daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty a v kontrolním hlášení.

Za zprostředkování hypotečního úvěru bude finanční makléř odměněn provizí z banky (resp. přes poskytovatele franšízy, se kterým má smlouvu). Finanční makléř nebude vystavovat fakturu českému občanovi, ale svému poskytovateli franšízy a to v ceně bez daně z přidané hodnoty, protože není plátcem DPH. I kdyby však plátcem DPH byl, DPH by neuplatňoval. Finanční činnost, kterou se rozumí mimo jiné poskytování úvěrů a peněžních zápůjček dle § 54 zákona o DPH a také jejich sjednání nebo zprostředkování je klasifikováno jako plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně.

Subdodavatel 5, který prodal vodovodní trubky subdodavateli 2, vystaví daňový doklad v ceně včetně daně z přidané hodnoty se základní 21% sazbou daně. Subdodavatel 5 musí tuto daň přiznat ve svém daňovém přiznání a kontrolním hlášení a odvést správci daně. Subdodavatel 2, který tyto trubky nakupoval, si nemůže uplatnit nárok na odpočet daně, protože není plátcem DPH a také nevystavuje daňové přiznání ani kontrolní hlášení.

Subdodavatel 1, který poskytl staviteli domu práce spojené s výstavbou střechy, poskytuje plnění v souladu s § 92e a to dle klasifikace ČSÚ s číslem 43.91.11. Použije se

režim přenesení daňové povinnosti. Subdodavatel vystaví staviteli domu daňový doklad, na kterém nebude vyčíslena daň, ale uvedena sazba daně ve výši 15 %, pokud bude stavba vyhovovat podmínkám sociálního bydlení. Stavitel domu je povinen daň přiznat a zároveň si může uplatnit nárok na odpočet daně.

Subdodavatel 2 sice poskytuje služby vyhovující ustanovení § 92e, ale jelikož není plátcem daně, režim přenesení daňové povinnosti v souvislosti se stavebními a montážními pracemi se nepoužije. Vystaví daňový doklad staviteli domu v ceně bez DPH, protože není plátcem DPH a není oprávněn DPH na daňovém dokladu uvádět. Stavitel domu si nemůže uplatnit z tohoto plnění žádný nárok na odpočet daně.

Subdodavatel 3, který je plátcem daně z přidané hodnoty ve své zemi, tj. v Polsku poskytne stavební práce s místem plnění v České republice. Dle § 108 odst. 1 písm. c) českého zákona o dani z přidané hodnoty je osobou povinou přiznat daň osoba neusazená v tuzemsku, pokud poskytne službu s místem plnění v tuzemsku daň je povinen přiznat příjemce tohoto plnění. Stavitel tedy uplatní daň na výstupu a zároveň si může uplatnit nárok na odpočet daně.

Subdodavatel 4 prodal českému stavebníkovi materiál, který bude použit na stavbě. Tento slovenský plátce doveze materiál ze Slovenské republiky do České republiky až na stavbu a tam jej stavebníkovi předá. V tomto případě je dle § 11 českého zákona o DPH místo plnění, kde se nachází zboží po ukončení jeho odeslání nebo přepravy (tzn. Česká republika). Slovenský plátce DPH vystaví českému plátcovi daňový doklad v ceně bez DPH, kterou je povinen český plátce samostatně vyměřit a odvést a zároveň má nárok na odpočet DPH.

Stavitel domu si může uplatnit nárok na odpočet daně tedy z plnění od subdodavatele 1, 3 a 4. Ke dni uskutečnění plnění vystaví českému občanovi daňový doklad v ceně včetně daně. Sazba daně závisí na splnění podmínek pro sociální bydlení. V případě, že by splněny byly, uplatnila by se 15 % sazba. Stavitel, který si na vstupu uplatňuje 21 % daň u nákupu materiálu, dále přenáší daňovou povinnost na další plátce a uplatňuje sníženou sazbu daně, velmi pravděpodobně dosáhne nadměrného odpočtu. Tzn., že správce daně mu vyměřený nadměrný odpočet vrátí na jeho bankovní účet dle daňového přiznání.

Český občan, který si v Polsku zakoupil kotel na pelety, si pro něj do Polska dojel a odvezl jej sám na stavbu v České republice. V tomto případě je místem plnění Polsko a český občan zaplatí daň z přidané hodnoty v Polsku dle daňového dokladu vystaveného polským plátcem daně.

Jako poslední případ si český občan zakoupil od českého plátce DPH v České republice světla, která si sám namontuje. Zde se jedná o klasické plnění v rámci tuzemska, kdy český občan zaplatí cenu včetně daně, kterou odvede prodávající, tedy český plátec.

4.1.8 Uplatňování tzv. pozastávek ve stavebním sektoru

Velmi často se ve stavebnictví uplatňují tzv. pozastávky. Jde o právo, zaplatit určitou část kupní ceny kupujícím až po určité, předem stanovené době nebo úkonu. Může to být např. 10 % z kupní ceny, které bude zapláceno až po uplynutí 5 nebo třeba i více let po uskutečnění zdanitelného plnění.

Poskytovatel plnění, který použije režim přenesení daňové povinnosti je povinen vystavit daňový doklad se všemi náležitostmi, jako u plnění bez uplatňování pozastávek. Příjemce tohoto plnění je povinen daň přiznat v plné výši (i když fakticky zaplatí svému dodavateli třeba jen 90 % ceny). Zároveň má nárok na odpočet daně.

4.1.9 Vystavení daňového dokladu českým plátcem DPH českému plátcí DPH na plnění, s místem plnění v České republice s nesprávnou sazbou daně

Může se stát, že při shodném případě jako v kapitole 4.1.2 nebo 4.1.3 vystaví dodavatel (stavitel) daňový doklad se špatně určenou sazbou daně (15 %, místo 21 %).

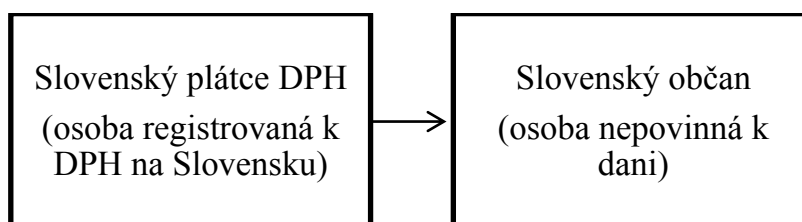
Pokud se jedná o režim přenesení daňové povinnosti, je příjemce tohoto plnění oprávněn uplatnit si nárok na odpočet pouze ve výši, která je uvedena na daňovém dokladu (resp. v uvedené sazbě). Má ale také povinnost daň přiznat a to v zákonné výši (tedy 21 %). Pokud se tato chyba zjistí dodatečně, je třeba podat dodatečné daňové přiznání a počítat s pokutami a penálem z doměřené daně.

4.2 Uplatňování DPH ve stavebním sektoru na Slovensku

Na níže uvedených příkladech je rozebrána aplikace daně z přidané hodnoty ve stavebním sektoru na Slovensku.

4.2.1 Rekonstrukce rodinného domu na Slovensku slovenským plátcem DPH pro slovenského občana

Obrázek 4.8 – Schéma objednatele a dodavatele



Zdroj: Zákony o daních z přidané hodnoty v jednotlivých státech, vlastní zpracování

Slovenský plátce DPH, který se zabývá výstavbou a rekonstrukcí rodinných domů, opravil pro slovenského občana venkovní fasádu (zateplení), osobu nepovinnou k dani rodinný dům pozemku na území Slovenské republiky.

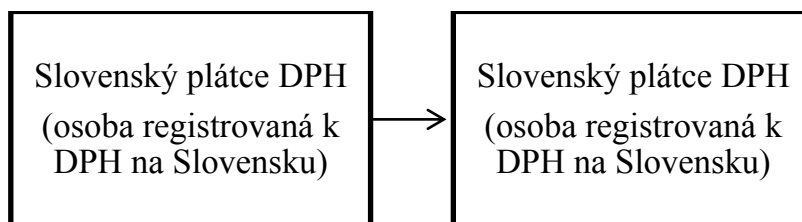
Zde je uplatnění daně z přidané hodnoty obdobné, jako v České republice. Nejde o dodání stavebních prací včetně dodání stavby anebo její části podle § 8 odst. 1 písm. b) slovenského zákona o DPH, které patří do sekce F zvláštního předpisu a dodání výrobku s instalací nebo montáží, jestliže instalace anebo montáž patří do sekce F zvláštního předpisu, protože slovenský občan není plátce DPH na Slovensku. Režim přenesení daňové povinnosti se nepoužije.

Pokud by objednatel vystupoval jako osoba povinná k dani a byl by plátcem DPH, výše uvedený režim přenesení daňové povinnosti by se použil.

Slovenský plátce DPH vystaví fakturu v ceně včetně DPH. Plnění uvede ve svém daňovém přiznání a kontrolním hlášení. Vzor faktury je uveden v příloze č. 5.

4.2.2 Výstavba bytového domu na Slovensku slovenským plátcem DPH pro jiného slovenského plátce DPH

Obrázek 4.9 – Schéma objednatele a dodavatele



Zdroj: Zákony o daních z přidané hodnoty v jednotlivých státech, vlastní zpracování

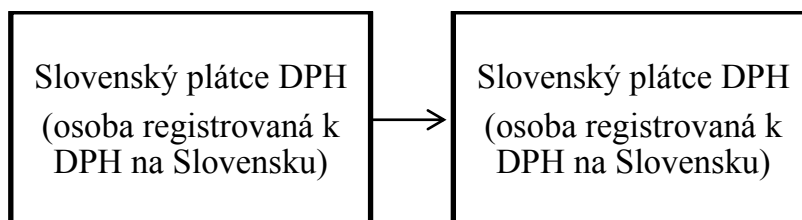
Slovenská stavební firma, plátce DPH, postaví bytový dům pro jiného slovenského plátce DPH na pozemku na území Slovenské republiky. Jelikož je objednatelem bytového domu slovenský plátce DPH, jedná se o vymezené stavební práce a místem plnění je Slovenská republika, použije se režim přenesení daňové povinnosti.

Dodavatel bytového domu je povinen do 15 dní od dodání bytového domu vyhotovit fakturu v ceně bez daně s uvedením informace „prenesenie daňovej povinnosti“. Objednatel bytového domu uplatní k ceně bez daně fakturované dodavatelem daň na výstupu a zároveň má právo na odpočet daně na vstupu dle podmínek stanovených v § 49 až 51 slovenského zákona o DPH.

Sazba daně bude v tomto případě 20 %. Na rozdíl od DPH v České republice, není možné aplikovat sníženou sazbu daně ve výši 15 % (resp. 10 % na Slovensku), protože dodání bytového domu není dodáním zboží uvedeném v příloze č. 7 slovenského zákona o DPH.

4.2.3 Výstavba budovy pro administrativu na Slovensku slovenským plátcem DPH pro jiného slovenského plátce DPH

Obrázek 4.10 – Schéma objednatele a dodavatele



Zdroj: Zákony o daních z přidané hodnoty v jednotlivých státech, vlastní zpracování

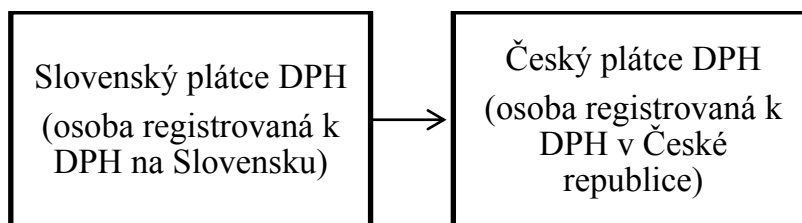
Slovenská stavební firma, plátc DPH postaví pro slovenského plátce DPH administrativní budovu na pozemku ve vlastnictví objednatele na území Slovenské republiky. Stejně jako v předchozím případě jsou splněny podmínky pro přenesení daňové povinnosti.

Dodavatel budovy vystaví do 15 dní od uskutečnění plnění fakturu v ceně bez daně s uvedením informace „prenesenie daňovej povinnosti“. Objednatel uplatní k ceně bez DPH daň na výstupu a zároveň si může uplatnit nárok na odpočet daně dle podmínek stanovených slovenským zákonem o DPH.

Stejně jako v předchozím příkladu bude sazba daně 20 %, protože ani toto dodání není vymezeno v příloze č. 7 slovenského zákona o DPH.

4.2.4 Výstavba budovy na Slovensku slovenským plátcem DPH pro osobu registrovanou k dani v České republice

Obrázek 4.11 – Schéma objednatele a dodavatele



Zdroj: Zákony o daních z přidané hodnoty v jednotlivých státech, vlastní zpracování

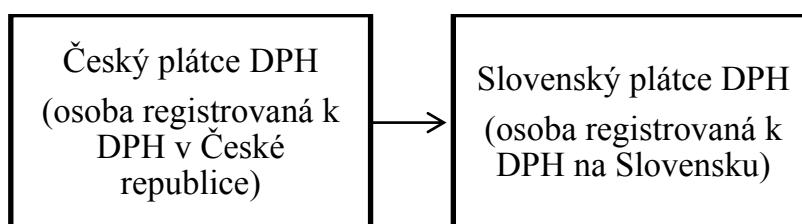
Slovenský plátc DPH se dle smlouvy o dílo zavázal postavit pro osobu registrovanou k dani v České republice budovu, která se bude nacházet na území Slovenské republiky. Dle §

69 odst. 3 slovenského zákona o DPH je osobou povinnou zaplatit daň zdanitelná osoba, pokud je jí dodána služba v § 15 odst. 1. Výstavba budovy tomuto ustanovení nevyhovuje, přenesení daňové povinnosti se tudíž nevyužije.

Slovenský plátce vystaví fakturu v ceně včetně daně do 15 dnů ode dne dodání služby nebo zboží.

4.2.5 Výstavba administrativní budovy na Slovensku osobou registrovanou k DPH v České republice pro osobu registrovanou k DPH na Slovensku

Obrázek 4.12 – Schéma objednatele a dodavatele



Zdroj: Zákony o daních z přidané hodnoty v jednotlivých státech, vlastní zpracování

Dle smlouvy o dílo se český plátce DPH zavázal pro slovenského plátce postavit budovu pro administrativní účely, která se bude nacházet na Slovensku. Český plátce nemá na Slovensku provozovnu ani sídlo.

Místo plnění je místo, kde se budova nachází (bude nacházet), tedy na Slovensku. Pro toto plnění existuje zvláštní režim přenesení daňové povinnosti dle § 69 odst. 2 slovenského zákona o DPH. Tento režim se použije na služby spojené s nemovitými věcmi, pokud je místem plnění Slovenská republika, příjemcem slovenský plátce DPH a poskytovatelem plnění osoba, která nemá na Slovensku sídlo, místo podnikání ani provozovnu a ani se na Slovensku obvykle nezdržuje.

Český plátce DPH vystaví fakturu (daňový doklad) v ceně bez DPH s uvedením „prenesenie daňovej povinnosti“. Slovenský plátce DPH musí přiznat daň na výstupu a zároveň si dle zákonných podmínek uplatní nárok na odpočet daně.

Český plátce DPH se na Slovensku nemusí registrovat k dani (výjimka z pravidla, která je uvedena v § 5 odst. 1) ve slovenském zákoně o DPH. Pokud by český plátce postavil budovu pro slovenského neplátce daně, režim přenesení daňové povinnosti by se nepoužil a český plátce by měl povinnost registrovat se k dani u Daňového úřadu Bratislava. Ten mu přidělí slovenské daňové identifikační číslo. Formulář žádosti o registraci je uveden v příloze

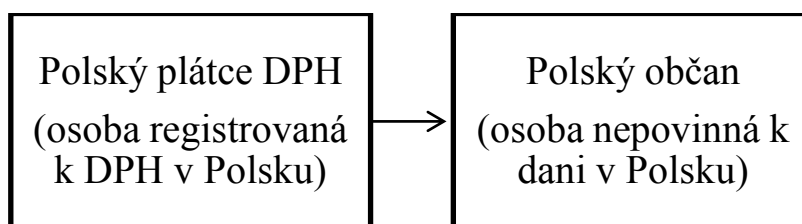
č. 8 – Formulář žádosti o registraci, oznámení změn, žádost o zrušení registrace na daň z příjmů a daň z přidané hodnoty.

4.3 Uplatňování DPH ve stavebním sektoru v Polsku

V níže uvedených příkladech je aplikována daň z přidané hodnoty ve stavebním sektoru v Polsku.

4.3.1 Oprava rodinného domu v Polsku polským plátcem DPH pro polského občana

Obrázek 4.13 – Schéma objednatele a dodavatele

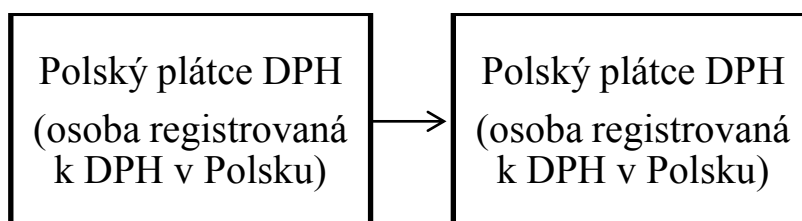


Zdroj: Zákony o daních z přidané hodnoty v jednotlivých státech, vlastní zpracování

Polský plátc daně z přidané hodnoty opraví rodinný dům nacházející se v Polsku pro polského občana. Místem plnění je Polsko, protože v tomto státě se nemovitá věc nachází. V tomto případě se režim přenesení daňové povinnosti nepoužije. Plátc daně vystaví fakturu v ceně včetně DPH, plnění uvede do svého daňového přiznání.

4.3.2 Oprava administrativní budovy v Polsku polským plátcem DPH pro jiného polského plátce DPH

Obrázek 4.14 – Schéma objednatele a dodavatele



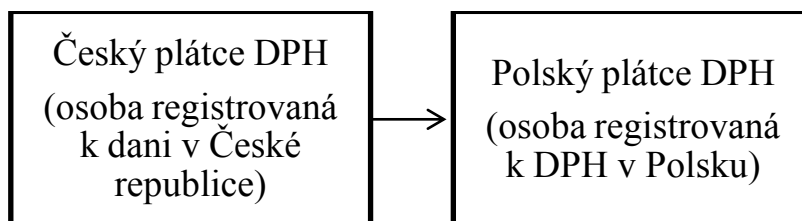
Zdroj: Zákony o daních z přidané hodnoty v jednotlivých státech, vlastní zpracování

Polský plátc DPH opravil v Polsku dalšímu polskému plátc DPH budovu pro administrativní účely. Místo plnění se nachází v Polsku, stejně jako v předchozím případě. I tady se však režim přenesení daňové povinnosti v souvislosti se službami spojenými s nemovitou věcí nepoužije, protože v Polsku, na rozdíl od České republiky nebo Slovenska tento režim není zaveden.

Polský plátce (dodavatel opravy) vystaví fakturu v ceně včetně DPH.

4.3.3 Oprava bytového domu v Polsku osobou registrovanou k dani v České republice pro osobu registrovanou k dani v Polsku

Obrázek 4.15 – Schéma objednatele a dodavatele



Zdroj: Zákony o daních z přidané hodnoty v jednotlivých státech, vlastní zpracování

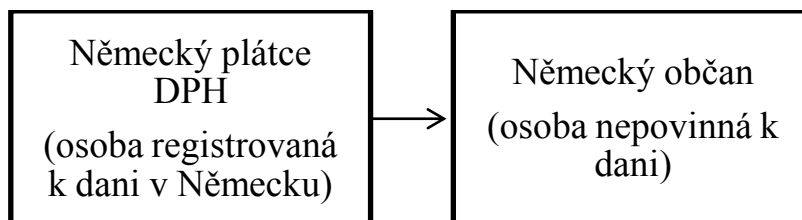
Český plátce daně z přidané hodnoty opraví bytový dům umístěný v Polsku pro polského plátce daně z přidané hodnoty. Místo plnění je místo, kde se bytový dům nachází, tj. Polsko. Pokud český plátce DPH nemá v Polsku provozovnu ani sídlo, použije se režim přenesení daňové povinnosti dle čl. 100 odst. 10. Tento režim je stejný, jako režim v České republice nebo na Slovensku. Osobou odpovědnou za úhradu daně je příjemce plnění. Český plátce daně vystaví fakturu (daňový doklad) v ceně bez DPH. Polský plátce daň vyměří a může si uplatnit nárok na odpočet daně dle zákonných podmínek.

4.4 Uplatňování DPH ve stavebním sektoru v Německu

V této podkapitole je rozebrána aplikace daně z přidané hodnoty ve stavebním sektoru v Německu.

4.4.1 Výstavba rodinného domu v Německu německým plátcem DPH pro německého občana

Obrázek 4.16 – Schéma objednatele a dodavatele



Zdroj: Zákony o daních z přidané hodnoty v jednotlivých státech, vlastní zpracování

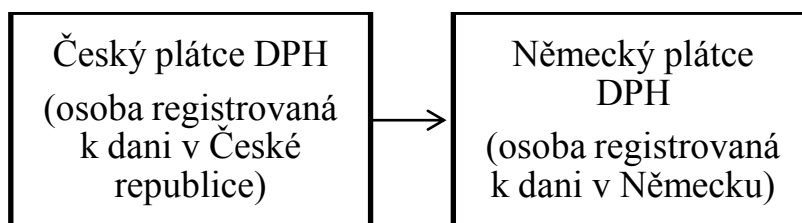
Německý plátce DPH postaví pro německého občana rodinný dům na pozemku umístěném v Německu. Místo plnění je místo, kde byla služba poskytnuta, tzn. Německo. Tak jako v České republice, na Slovensku nebo v Polsku jde o klasický případ uskutečnění plnění,

na který se režim přenesení daňové povinnosti neuplatní. Německý plátce DPH vystaví fakturu s cenou včetně DPH a v sazbě ve výši 19 %.

V Německu existují výjimky z použití systému přenesení daňové povinnosti a to pro projektování staveb a ostrahu budov. Kdyby tedy bylo zdanitelné plnění těmito službami, režim přenesení daňové povinnosti by se nepoužil.

4.4.2 Oprava provozovny v Německu osobou registrovanou k dani v ČR pro německého plátce DPH se subdodavateli v České republice

Obrázek 4.17 – Schéma objednatele a dodavatele



Zdroj: Zákony o daních z přidané hodnoty v jednotlivých státech, vlastní zpracování

Český plátce DPH se zavázal opravit provozovnu německého plátce DPH, která se nachází v Německu. Z důvodu lepších platebních podmínek se rozhodl, že na část stavebních prací najme subdodavatele z České republiky (všichni jsou plátcí DPH v České republice). Místo plnění se nachází v Německu, tím pádem plnění českých subdodavatelů není předmětem českého DPH. Fakturují českému pláci v ceně bez daně z přidané hodnoty. Český plátce DPH bude fakturovat německému pláci dle režimu přenesení daňové povinnosti pro přeshraniční stavební služby v ceně bez DPH, německý dodavatel je povinen tuto daň přiznat a odvést německému finančnímu úřadu. Toto předpokládá, že český plátce (hlavní dodavatel) nemá v Německu sídlo ani provozovnu. Na faktuře od českého plátce DPH musí být uvedena informace „místo plnění je mimo tuzemsko, příjemce služby ve svém státě je povinen daň přiznat a zaplatit“, v němčině pak takto „der Ort der Leistung liegt nicht in Inland, Der Leistungsempfänger ist verpflichtet, die Umsatzsteuer in seinem Staat zu erklären und zu entrichten“.

5 Závěr

Cílem této práce bylo zhodnocení a shrnutí právní úpravy ve vybraných zemích s ohledem na harmonizaci a aplikace režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebním sektoru v České republice, na Slovensku, v Polsku a v Německu s důrazem na vymezení rozdílů v jednotlivých národních úpravách. Dále bylo cílem této práce poskytnutí doporučení pro harmonizaci daně z přidané hodnoty ve stavebnictví a návrh případné úpravy legislativy.

Ve druhé kapitole je charakterizována Evropská unie a její historie, dále harmonizace v oblasti daně z přidané hodnoty v návaznosti na směrnice, zejména směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Dále jsou v jednotlivých porovnávaných státech charakterizovány národní zákony o dani z přidané hodnoty, jejich vývoj, sazby daně a přehled jejich paragrafů a článků. U České a Slovenské republiky byly také vykázány inkasa daně z přidané hodnoty do státního rozpočtu s vývojem v čase.

Ve třetí kapitole je úprava daně z přidané hodnoty zpracována v souvislosti se stavebními a montážními pracemi v jednotlivých státech. Tato kapitola byla stěžejní pro zpracování kapitoly čtvrté.

Ve čtvrté kapitole byly získané znalosti aplikovány na praktické příklady poskytnutí stavebních prací v jednotlivých zemích dle místa plnění. Byly zpracovány jak příklady plnění uvnitř dané země, tak pro přeshraniční plnění.

Na základě získaných poznatků se autorka domnívá, že i když Evropská unie poměrně dlouhou dobu usiluje o daňovou harmonizaci, stále existují velké rozdíly v úpravách daně z přidané hodnoty v jednotlivých zemích.

Za největší slabinu harmonizace v oblasti daně z přidané hodnoty autorka považuje rozdílnost formální stránky daňových zákonů. Každý zákon v každé zde srovnávané zemi vypadá úplně jinak a autorka si myslí, že pro podnikatele, kteří si nemohou dovolit daňové poradce z dané země, může být problém se v daném zákoně zorientovat. V případě, že by zákony měly stejnou strukturu, poplatník by ihned věděl, který paragraf má hledat pro případné zjištění rozdílů. Stačilo by znát daňový zákon jedné země a poplatník by znal zákony i v jiných zemích.

Další slabinou v daňových zákonech autorka vidí nepřehledné vymezení některých povinností a výjimek (např. v souvislosti s přeshraničním přenesením daňové povinnosti), kdy důležité informace je nutno hledat opravdu pečlivě, protože jsou mnohdy napsány jednou větou na konci zákona, v paragrafu, který s úpravou nemusí úplně souviset.

Nespornou slabinou daně z přidané hodnoty v Evropské unii je problém se dostat k aktuálnímu znění daného zákona o DPH. Na serveru <http://eur-lex.europa.eu/homepage.html> je sice možné najít spoustu informací, web je však velmi nepřehledný. To platí také pro webové stránky jednotlivých finančních správ daných států. Pro začínající plátce daně se mohou jevit nepřehledné.

Za velmi chvályhodné autorka považuje vysvětlení a pokyny jednotlivých daňových a finančních úřadů. Bohužel tyto pokyny jsou obvykle pouze v jazyce domácí země. Měly by být také minimálně v angličtině.

Sazby daně z přidané hodnoty se v každé zemi uplatňují v jiné výši. Autorka si myslí, že pro plátce DPH by bylo výrazným ulehčením, kdyby se tyto rozdíly alespoň částečně vymazaly. Toto je však s ohledem na pocit, že jde o zásah do suverenity jednotlivých států obtížné. Také existuje velký rozdíl v hospodářské vyspělosti jednotlivých států. Vlády zemí mohou také aktivně využívat změny sazeb daní pro zrealizování fiskální politiky. Měl by existovat oficiální zdroj pro aktuální informace, jakou sazbu daně použít a to nejen pro práce ve stavebním sektoru. Rozdíly jsou také v uplatnění základních nebo snížených sazeb. Zatímco v České republice jsou použitelné sazby ve výši 21 % nebo 15 % pro sociální bydlení, na Slovensku je to 20 % bez možnosti snížení u staveb pro sociální bydlení. V Polsku jsou použitelné sazby ve výši 23 % a pro sociální bydlení dokonce 8 %. V Německu je zase použitelná sazba pouze 19 %. Časté změny daňových sazeb také nesvědčí o ustálení zákonného prostředí a znalosti daňových zákonů poplatníky, účetními a daňovými poradci.

Velmi přínosný je společný režim pro přenesení daňové povinnosti při stavebních pracích s místem plnění v konkrétní zemi poskytnutými osobou neusazenou v dané zemi. Tento režim významně ulehčuje určení konkrétní daňové povinnosti.

Rozdíly autorka objevila i v místě plnění u služeb spojených s nemovitými věcmi. Zatímco v ostatních zemích se postupuje dle místa, kde je nemovitá věc umístěna, v Polsku toto neplatí pro služby oceňování nemovité věci. Autorka se domnívá, že čím více výjimek bude aplikováno, tím více zmatku to přináší nejen pro poplatníky dané země, ale také pro podnikatele, kteří zamýšlejí v této zemi podnikat.

Režim přenesení daňové povinnosti daňové povinnosti může významně ulehčit daňovým povinnostem pro toho, kdo daň přenáší na jiného plátce. V rámci přeshraničních plnění pak není z tohoto důvodu nutná registrace v zemi místa plnění, což autorka považuje za velké zjednodušení administrativy.

Příznivý dopad režimu přenesení daňové povinnosti vidí autorka v omezení rizika, že daň nebude poskytovatelem plnění zaplacená. Příjemce tohoto plnění při nároku na odpočet

tuto daň zároveň přizná. Omezení rizika ale neplatí v případě, pokud je služba poskytována neplátcí DPH nebo osobě nepovinné k dani, protože tady zůstává režim bez přenesení daňové povinnosti. Problémem, způsobeným tímto režimem, by také mohlo být zatřídění poskytované služby do prací, pro které je režim přenesení daňové povinnosti určen, které je např. v České republice určeno zatříděním pomocí klasifikace služeb určených Českým statistickým úřadem, které na daňový zákon nemá přímou návaznost. Příznivým dopadem režimu přenesení daňové povinnosti může být příznivý dopad na cash flow příjemce tohoto plnění, zvláště toho, který je čtvrtletním plátcem. Pokud by režim přenesení daňové povinnosti nebyl použit, musel by daň na vstupu zaplatit poskytovateli v ceně poskytnuté služby již při přijetí plnění a nárok na odpočet daně by mohl uplatnit až v daňovém přiznání. Při použití režimu přenesení daňové povinnosti uhradí poskytovatel služby hodnotu plnění bez daně. Povinnost přiznat daň na výstupu mu vzniká při jeho uskutečnění, zároveň může zpravidla podle účelu využití tohoto přijatého zdanitelného plnění uplatnit nárok na odpočet daně. Toto však může také negativně ovlivnit cash flow státního rozpočtu. Na druhé straně pozitiva v omezení daňových úniků převažují nad negativními dopady. Dle průměrných výší inkas daně z přidané hodnoty nelze říct, že by tento režim měl na státní rozpočet výrazný dopad.

Dalo by se konstatovat, že daňová harmonizace v oblasti daně z přidané hodnoty je velkým přínosem jak pro daňové poplatníky, tak pro lepší a přehlednější vybírání daně správci daně, má však ještě mnoho možností, jak by se rozdíly v daňových zákonech v jednotlivých zemích daly vymazat.

Doporučením pro daňové subjekty v jednotlivých zemích by byla určitě co nejlepší znalost daňových zákonů a souvisejících předpisů, popř. využití služeb kvalifikované účetní nebo daňového poradce. Tito by měli mít také přehled o skutečných stavech a podmínkách staveb, jelikož ke správnému určení daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty je znalost staveb apod. základním předpokladem.

V práci byly použity metody popisu, analýzy a komparace. Cíl práce byl naplněn.

Seznam použité literatury

a) Odborné knihy:

- [1] BÁRTA, Jan, Olga HOCHMANNOVÁ a Jiří ŠKAMPA. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. 3. rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2015. 509 s. ISBN 978-80-7380-523-4.
- [2] BRYCHTA, Ivan, Marie HAJŠMANOVÁ a Petr KAMENÍK. *Tabulky a informace pro daně a podnikání 2015*. 11. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 431 s. ISBN 978-80-7478-749-2.
- [3] DRÁBOVÁ, Milena, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-740-9.
- [4] LEDVINKOVÁ, Jana. *Daň z přidané hodnoty 2015: úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2015 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 7. vyd. Praha: 1. VOX, 2015. 396 s. ISBN 978-80-87480-34-2.
- [5] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. Vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 336 s. ISBN 978-80-7478-626-6.
- [6] PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2015. 695 s. ISBN 978-80-7263-938-0.
- [7] REMEŠ, Josef. *Stavební příručka: to nejdůležitější z norem, vyhlášek a zákonů*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Grada Publishing, 2014. ISBN 978-80-247-5142-9.
- [8] SCHENK, Alan, Victor THURONYI a Wei CUI. *Value added tax: a comparative approach*. Second edition. New York: Cambridge University Press, 2015. 532 s. ISBN 978-1-107-04298-8.
- [9] SKÁLA, Milan. *Zvláštnosti zdaňování nemovitých věcí*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 338 s. ISBN 978-80-7478-820-8.
- [10] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde Praha, 2013. 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.
- [11] *Oceňování. Zákon a vyhláška o oceňování majetku. Velká novela oceňovací vyhlášky od 1. 1. 2016, redakční uzávěrka 1. 1. 2016*. Ostrava: Sagit, 2016. 256 s. ISBN 978-80-7488-139-8.
- [12] *Katastr nemovitostí, zeměměřictví, pozemkové úpravy a úřady. Změny zákonů a vyhlášek, redakční uzávěrka 4. 1. 2016*. Ostrava: Sagit, 2016. 271 s. ISBN 978-80-7488-145-9.

- [13] *Stavební zákon a vyhlášky. Novela stavebního zákona od 1. 4. 2015. Autorizované profese, vyvlastnění, redakční uzávěrka 16. 3. 2015.* Ostrava: Sagit, 2015. 448 s. ISBN 978-80-7488-109-1.
- [14] *Nový občanský zákoník.* Bratislava: DonauMedia, s.r.o, 2014. 176 s. ISBN 978-80-89364-55-8.

b) Elektronické dokumenty a ostatní:

- [15] RYŠAVÁ, Jitka. *Procedury pro daň z přidané hodnoty u služeb vztahujících se k nemovitostem v jednotlivých členských zemích EU (27).* Praha, 2012. Centrum pro regionální rozvoj ČR.
- [16] BRITZ, Thomas. *Při stavebních pracích v Německu pozor na registrační povinnosti a minimální mzdové podmínky.* Praha, 2014. Rödl & Partner.
- [17] PROKŮPKOVÁ, Věra. *Daňové aspekty práva stavby.* Praha, 2014. Studentská vědecká a odborná činnost. Univerzita Karlova v Praze, Právnická fakulta.
- [18] MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČR. *Zavedení práva stavby do občanského práva.* [online]. Ministerstvo spravedlnosti ČR [14. 4. 2016]. Dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/index.php/vecna-prava/konkretni-zmeny/zavedeni-prava-stavby-do-obcanskeho-prava>
- [19] FINANČNÍ SPRÁVA SK. *Metodický pokyn k prenosu daňovej povinnosti pri dodaní stavebných prác podľa § 69 ods. 12 písm. j) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov* [online]. Finanční správa SK [14. 4. 2016]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Metodicke_pokyny/Nepriame_dane/2015/2015.12.08_MP_stavebn_prac.pdf
- [20] EUROPEAN COMMISSION. *Základní informace o EU* [online]. European Comission [13. 4. 2016]. Dostupné z: http://europa.eu/about-eu/basic-information/about/index_cs.htm
- [21] EUROPEAN COMMISSION. *Smlouvy EU* [online]. European Comission [13. 4. 2016]. Dostupné z: http://europa.eu/eu-law/decision-making/treaties/index_cs.htm
- [22] PRODIMO, s.r.o. *Ceník účetnictví* [online]. PRODIMO, s.r.o. [13. 4. 2016]. Dostupné z: <http://www.prodimo.cz/cenik-ucetnictvi>
- [23] SLUTO s.r.o. *Ceník služeb* [online]. SLUTO s.r.o. [13. 04. 2016]. Dostupné z <http://www.vedeni-ucetnictvi.cz/profil-spolecnosti/cenik-sluzeb>

- [24] DAT EKON ZLÍN s.r.o. *Ceník* [online]. DAT EKON ZLÍN s.r.o. [13. 04. 2016]. Dostupné z: <http://www.datekon.cz/cenik.php>
- [25] MUSELÍKOVÁ, Eva. *Ceník* [online]. Ing. Eva Muselíková [13. 04. 2016]. Dostupné z: <http://www.dane-muselikova.cz/cenik/>
- [26] RAISER, Karel. *Ceník* [online]. Ing. Karel Raiser [13. 04. 2016]. Dostupné z: <http://www.raiser.cz/cenik.htm>
- [27] ACCCALON CZ, s.r.o. *Ceník* [online]. ASCALON CZ, s.r.o [13. 04. 2016]. Dostupné z: <http://www.ascalon.cz/cenik>
- [28] MAJZLÍKOVÁ, Daniela. *Ceník účetních služeb a daňového poradce* [online]. JUDr. Ing. Daniela Majzlíková, LL. M. [13. 04. 2016]. Dostupné z: <http://www.insolvencniprovo.eu/infrmace/cenik-ucetnich-sluzeb-a-danoveho-porace>
- [29] S-EPI s.r.o. Zákon o dani z přidané hodnoty [online]. S-EPI s.r.o. [13. 04. 2016]. Dostupné z: <http://www.zakonypreludi.sk/zz/2004-222>.
- [30] Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. Z o.o. Ustawa z dnia 11.03.2004 o podatku od towarów i usług [online]. Wydawnictwo Podatkowe [13. 04. 2016]. Dostupné z: <http://www.przepisy.gofin.pl/przepisy,4,32,32,670,,ustawa-z-dnia-11032004-r-o-podatku-od-towarow-i-uslug.html>.
- [31] Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: Úřední věstník Evropské unie. 2006, L 347, s. 1-118. Dostupná také z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:CS:DDF>. ISSN 1977-0626.
- [32] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbírka zákonů České republiky. 2004, částka 78, s. 4946-5010. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=235/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.

Seznam zkratk

DPH	daň z přidané hodnoty
EUR	Euro
DDK	Dánská Koruna
GBP	Britská Libra
Kč	Korun českých
EU	Evropská unie
ECU	Evropská měnová jednotka
CZK	Koruna česká
BGN	Bulharský Leva
LTL	Litevský Litas
LVL	Lotyšský Lat
HUF	Maďarský Forint
PLN	Polský Zloty
SEK	Švédská Koruna
ES	Evropské společenství
EHS	Evropské hospodářské společenství
SKK	Slovenská Koruna
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty
ČR	Česká

republika

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., - autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 22. 4. 2016

Havlíková

Bc. Nikola Havlíková

Seznam příloh

- Příloha č. 1: Limity pro registraci k DPH v jednotlivých členských zemích, které do Evropské unie přistoupily po 1. 1. 1978
- Příloha č. 2: Přehled novel Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- Příloha č. 3: Srovnání zákonů o dani z přidané hodnoty v jednotlivých zemích
- Příloha č. 4: Kódy klasifikace produkce CZ-CPA dle Českého statistického úřadu pro uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti u stavebních a montážních prací
- Příloha č. 5: Faktury, resp. daňové doklady k vybraným příkladům v kapitole 4.1 – Uplatňování v České republice
- Příloha č. 6: Přihláška k registraci k DPH v České republice
- Příloha č. 7: Faktury k vybraným příkladům v kapitole 4.2 – Uplatňování na Slovensku
- Příloha č. 8: Formulář žádosti o registraci, oznámení změn, žádost o zrušení registrace na daň z příjmů a daň z přidané hodnoty